

TAMPEREEN YLIOPISTO
JOHTAMISKORKEAKOULU

Ellu Munukka

MAASTAPOISTUMISVEROTUKSESTA SUOMESSA

Pro Gradu
Vero-oikeus
Tampere 2016

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ.....	IV
LÄHTEET	VI
OIKEUSTAPAUKSET	XV
LYHENTEET	XVI
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Maastapoistumisverotus sekä tutkimusaiheen taustaa	1
1.2 Aiheen rajaus	2
1.3 Lähdeaineisto	4
1.4 Tutkimusongelma sekä lähestymistapa tutkimukseen	5
1.5 Tutkimuksen rakenne.....	7
2 MAASTAPOISTUMISVEROTUKSESTA.....	9
2.1 Maastapoistumisverotuksen laukaisevat tilanteet	9
2.1.1 Kiinteän toimipaikan siirtäminen jäsenmaiden välillä	9
2.1.2 Tosiasiallisen johtopaikan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon.....	10
2.2 Maastapoistumisverotuksen ongelmakohtia	11
2.2.1 Perustamis- sekä johtopaikkateoria	11
2.2.2 Veropohjan sekä kaksinkertaisen verotuksen ongelma	13

2.2.3	Kassavirtaongelma.....	15
2.3	Rule of Reason -testi maastapoistumisverotuksessa.....	15
2.3.1	Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenmaiden välillä	16
2.3.2	Suhteellisuusperiaate	17
3	MAASTAPOISTUMISVEROTUKSEN NYKYTILA SUOMESSA	19
3.1.1	Voimassa oleva maastapoistumisverolainsäädäntö	19
3.1.2	Suomalaista oikeuskäytäntöä.....	21
3.1.3	Suomen maastapoistumisverotuksen ongelmia	22
4	MAASTAPOISTUMISVEROTUKSEN OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ JA TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ	24
4.1	EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä yritysten maastapoistumisverotuksesta	24
4.1.1	Yritysten maastapoistumisverotuksen lähtökohtia	24
4.1.2	C-371/10 National Grid Indus	25
4.1.3	C-164/12 DMC	28
4.1.4	C-657/13 Verder LabTec.....	31
4.2	Maastapoistumisverotuksen tulevaisuuden näkymiä.....	35
4.2.1	Veronkiertämisen estämiseksi annettu ohjepaketti	35
4.2.2	Direktiiviehdotus veronkiertämisen estämiseksi	36
5	EUROOPPALAISTEN LAINSÄÄDÄNTÖJEN KEHITYS	38

5.1	Taustaa	38
5.2	Alankomaat	38
5.3	Espanja	40
5.4	Portugali	43
5.5	Tanska	44
5.6	Italia	46
5.7	Ruotsi	48
5.8	Islanti	50
5.9	Norja	53
5.10	Yhteenveto	55
6	TARVE SUOMALAISEN MAASTAPOISTUMISVEROLAIN MUUTOKSELLE	58
6.1	Suomen oikeustila EU-oikeuden valossa	58
6.2	Mahdollisuus veronmaksun lykkäykselle	60
6.3	Korko veronmaksun lykkäyksen yhteydessä	62
6.4	Vakuus ja tapauskohtainen arviointi	64
6.5	Hallinnolliset vaatimukset maastapoistumisverolainsäädännössä	67
6.6	Ehdotus tulevasta lainsäädännöstä	69
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	71

TIIVISTELMÄ

Maastapoistumisvero määrätään kansallisten lainsäädäntöjen mukaan silloin, kun varat lakkaavat liittymästä lähtövaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Myös tosiasiallisen johtopaikan siirtyminen jäsenvaltion ulkopuolelle synnyttää tyypillisesti maastapoistumisverotuksen. Maastapoistumisverot turvaavat lähtövaltion verotusoikeutta alueellaan syntyneeseen tuloon. Euroopan unionin alueella noudatetaan sisämarkkinaperiaatetta, joka mahdollistaa vapaan liikkumisen unionin alueella. EU-lainsäädännön myötä kansallisissa maastapoistumisverosäännöksissä esiintyy useita ongelmia, jotka ovat ristiriitaisia Sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) takaavien perusvapauksien kanssa. Maastapoistumisverosäännökset määräävät veron luonnolliselle tai juridiselle henkilölle maastamuuttohetkellä asettaen kotimaiset ja ulkomaiset yritykset eriarvoiseen asemaan silloin, kun rajat ylittävässä tilanteessa vero määrätään realisoitumattomille arvonnousuille ja puhtaasti kotimaisessa tilanteessa vero tulisi maksettavaksi vasta tulon realisoitumishetkellä. Maastapoistumisverosäännösten katsotaankin tällöin rikkovan vapaata sijoittautumisoikeutta ollen näin SEUT:n vastaisia.

EU-tuomioistuimien on antanut useita maastapoistumisverotukseen liittyviä tuomioita, joiden myötä on selvää, että maastapoistumisverotus itsessään on oikeutettua turvaamaan jäsenvaltioiden verotusoikeus alueellaan syntyneeseen tuloon. Suhteellisuusperiaatteen vastaisia ovat toimet, jotka muodostuvat tarpeellista ankarammiksi verotusoikeuden turvaamiseksi. Veron välitön periminen realisoitumattomasta tulosta varojen siirtyessä jäsenvaltiosta toiseen on katsottu sijoittautumisvapautta rajoittavaksi. Verovelvolliselle tulisi tarjota mahdollisuus veronmaksun lykkäykseen realisoitumattomien tulojen osalta.

Maastapoistumisverotus nousi Suomessa pinnalle kesäkuussa 2013, kun Helsingin hallinto-oikeus antoi ratkaisun, jolla se kumosi verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen verottaa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön realisoitumattomia tuloja suomalaisen kiinteän toimipaikan lakatessa. Kansallisessa tilanteessa verovelvollisuus syntyisi vasta tulon realisoituessa osakkeita tosiasiallisesti luovutettaessa. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä tällainen eriarvoinen kohtelu on katsottu vapaan sijoittautumisoikeuden

rajoitukseksi. Korkein hallinto-oikeus ei antanut valituslupaa asiassa, minkä vuoksi hallinto-oikeuden ratkaisu siitä, ettei Suomen maastapoistumisverolain mukaista verotusta voida toimittaa, jäi voimaan. Näin ollen olisi tarvetta lainsäädännön muutokselle.

Hyväksyttävän maastapoistumisverolain tulisi tarjota ainakin verovelvolliselle mahdollisuus valita välittömän ja myöhäisemmän veronmaksun väliltä. Verovelvollisen valitessa veronmaksun lykkäyksen voidaan kansallisten lainsäädäntöjen mukaan maksamattomalle verolle määrätä korkoa ja pankkitakaus. Toisaalta maksamattomalle verolle asetetut ehdot eivät saa muodostua ankarammiksi toimiksi kuin veronmaksun välitön periminen. Koron ja vakuuden vaatimisessa tulisikin olla varovainen. Vakuuden vaatimisen osalta tulee riski veron maksamattajäämisestä arvioida tapauskohtaisesti. Koron osalta voi huomata, että esimerkiksi Ruotsin lainsäädäntöä, jossa korkoa peritään vasta viivästyskoron muodossa, pidetään EU-oikeuden mukaisena. Vastaavasti kritiikkiä ovat osakseen saaneet lainsäädännöt, joissa maksamattomalta verolta peritään korkoja, jotka voivat lopulta muodostua suuremmiksi kuin veron määrä.

LÄHTEET

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria, WSOY 1989.

Agnarsdóttir – Jensdóttir 2014

Agnarsdóttir, Flója – Jensdóttir, Rakel: Corporate Taxation in Iceland and the International Challenge, Nordic Tax Journal 2/2014, Tulostettu palvelusta De Gruyter Open: <http://www.degruyter.com/view/j/ntaxj.2014.2.issue-1/ntaxj-2014-0023/ntaxj-2014-0023.xml?format=INT>, 4.1.2016, s. 150-172.

Agnarsdóttir 2014

Agnarsdóttir, Flója: Icelandic Tax News 2013, Nordic Tax Journal 2/2014, Tulostettu palvelusta De Gruyter Open: <http://www.degruyter.com/view/j/ntaxj.2014.2.issue-1/ntaxj-2014-0031/ntaxj-2014-0031.xml?format=INT>, 4.1.2016, s.259-262.

Andersson 2007

Andersson, Edward 2007: Eräistä yksityishenkilön maastamuuttoon liittyvistä verokysymyksistä, Verotus 5/2007, s. 444-452.

Andersson 2009

Andersson, Edward: EU:n komission viimeaikaiset yritysverotuksen yhtenäistämispyrkimykset. Verotus 4/2009, s. 344–354.

Cejie 2012

Cejie, Katia: Emigration Taxes – Several Questions, Few Answers: From de Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond, Intertax, 6/7/2012, s. 383-399.

Chand 2013

Chand, Vikram: Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis, 5.4.2013, http://online.ibfd.org/document/bit_2013_04_int_3 (23.2.2016).

Brilman 2015

Brilman, Loes: The Effect of Taxation on Business Mobility in the European Union: The Case of the Netherlands, *Bulletin for International Taxation*, 8/2015, s. 442-449.

BDO 2015

BDO: Exit Taxation – Publication of European Union Direct Taxes Centre of Excellence, Tax Alert, Edition 1, November 2015, http://www.bdointernational.com/Publications/Tax-Publications/Documents/EUDT_CoE_Tax_Alert_November_2015.pdf (23.2.2016)

van den Broek – Meussen 2012

Van den Broek, Harm – Meussen, Gerard: National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation, *European Taxation*, 4/2012, s.190-196.

van den Broek 2013

Van den Broek, Harm: The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation, *European Taxation*, 4/2013, s.183-190.

Von Brocke – Müller 2013

Von Brocke, Klaus – Müller Stefan: Exit taxes: The Commission versus Denmark Case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers, *EC Tax Review*, 6/2013, s. 299-304.

ECJ Task Force 2013

ECJ Task Force: Opinion Statement of the CFE on the Decision of the European Court of Justice of 29 November 2011 in Case C-371/10, National Grid Indus BV and Business Exit Taxes within the European Union, *European Taxation* 6/2013, s.276-280.

Führich 2008

Führich, Gregor: Exit Taxation and ECJ Case Law, European Taxation, 1/2008, s. 10-19.

Helminen 2012

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus välitön verotus, 2. uud. pain. Talentum, 2012.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus, Porvoo, 2013.

van den Hurk – Korving 2007

van den Hurk, Hans – Korving, Jasper: The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union, Bulletin for International Fiscal Documentation, 4/2007, s. 150-158.

van den Hurk – van den Broek – Korving 2013

van den Hurk, Hans – van den Broek, Harm – Korving, Jasper: Final Settlement Taxes for Companies: Transfer of Seats, Interest Charges, Guarantees and Step-Ups in Value, Bulletin for International Taxation, 4-5/2013, s.257-267.

IBFD Tax News Service - 12 November 2015

IBFD Tax News Service: EFTA; Iceland - EFTA Surveillance Authority issues reasoned opinion on Icelandic exit tax rules (12 Nov. 2015), News IBFD. http://online.ibfd.org/document/tns_2015-11-12_eft_1 (23.2.2016).

IBFD Tax News Service - 20 November 2015

IBFD Tax News Service: Iceland; EFTA - Iceland to propose amendments following EFTA Surveillance Authority's reasoned opinion on Icelandic exit tax rules (20 Nov. 2015), News IBFD. http://online.ibfd.org/document/tns_2015-11-20_is_1 (23.2.2016).

IBFD Tax News Service - 7 January 2015

IBFD Tax News Service: Iceland - Tax amendments from 1 January 2016 (07 Jan. 2016), News IBFD. http://online.ibfd.org/document/tns_2016-01-07_is_1 (23.3.2016).

Karsio 2015

Karsio, Tomi: Sijoittautumisvapauden mahdollisista rajoituksista EVL 51 e §:n soveltamiselle, Verotus, 2/2015, s. 177-187

Kananoja 2015

Kananoja, Visa: Maastapoistumisverotus kiinteätoimipaikan lakatessa – elinkeinoverolain kehittämistarpeet Euroopan unionin oikeiden näkökulmasta, Verotus, 4/2015, s. 422-440.

Kok 2011

Kok Reinout: Compability of Exit Taxes and Community Law, EC Tax Review, 2/2011, s. 62-74.

Koerver Schmidt 2014

Koerver Schmidt, Peter: Corporate taxation and the international challenge, Nordic Tax Journal, 2/2014, s. 113-131.

Kotanidis 2004

Kotanidis, Silvia: French Exit Tax Incompatible with the Freedom of Establishment, European Taxation, 8/2004, s.375-382.

Komissio 2006

Komissio 2006: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' Tax Policies. 19.12.2006. COM(2006)825.

Komissio 2016a

Komissio 2016a: Komission tiedonanto Euroopan parlamentille ja neuvostolle: Verojen kiertämisen estämistä koskeva paketti: Seuraavat toimet tehokkaan verotuksen ja paremman verotuksen avoimuuden toteuttamiseksi EU:ssa, 28.1.2016 COM(2016) 23 final.

Komissio 2016b

Komissio 2016b: Ehdotus: Neuvoston direktiivi – sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, 28.1.2016, COM(2016) 26 final.

Lindgren 2014

Lindgren, Juha: The International Challenges and Finnish Corporate Taxation, Nordic Tax Journal, 2/2014, s. 132-148.

de Man – Albin 2011

de Man, Fernando – Albin, Tiiu: Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe? Intertax, 12/2011, s.613-625.

Mojana – Marchiò 2012

Mojana, Massimo – Marchiò, Simone: The Transfer of a Company's Tax Residence within the European Union: The New Italian Rule on Exit Taxation, European Taxation, 10/2012 s. 510-513.

Mojana – Marchiò 2013

Mojana, Massimo – Marchiò, Simone: Transferring a Company's Tax Residence within the European Union: Implementation of the New Italian Exit Taxation Rule, European Taxation, 11/2013, s.579-583.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta, Porvoo, 2014.

Nykänen 2012

Nykänen, Pekka: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta erityisesti luovutusvoiton verotuksen näkökulmasta, *Jurisprudentia* 2012, s. 143-191.

Pakarinen 2014

Pakarinen, Laura: EU Update, *European Taxation*, 8/2014, s.33-36.

Panayi 2009

Panayi, Christiana: Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes, *Bulletin for International Taxation*, 10/2009, s. 459-473.

Penttilä 2013

Penttilä, Seppo: Yritysverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta, Helsinki, 2013.

Pinetz – Schaffer 2014

Pinetz, Erik – Schaffer, Erich: Exit Taxation in Third country situations, *European Taxation*, 10/2014, s. 432-438.

Poulsen 2012

Poulsen, Martin: Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction. *Intertax* 3/2012, s. 200–211.

Pötgens ym. 2016

Pötgens, Franks P.G. – van Os, Pieter – Durand, Pierre-Henri – Robert, Anne – Dony, Aliénor – Scheifele, Matthias – Wagner, Gunther – Silvestri, Andrea – Lancellotti, Lucia – Romão, Filipe – Castro Caldas, António – Pichel, Paulo – Canalejo Lasarte, Guillermo – López Pombo, David – Beare, Tony: The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United

Kingdom with the EU Freedom of Establishment – Part 1, *Intertax*, 1/2016, s. 40-62.

Rivolta 2010

Rivolta, Alfonso: Transfer of Residence within the European Union: The Treatment of Pre-Existing Losses – Part 1, *European Taxation*, 1/2010, s. 26-36.

de Santis 2014

de Santis, Davide Alverto: Exit Tax: An Analysis of Relevant Unresolved Issues in Light of the Circular Issued by the Italian Association of Joint Stock Companies, *European Taxation*, 8/2014, s. 354-359.

Sedentska 2014

Sedentska, Olga: ECJ Case Law on Corporate Exit Taxation: From National Grid Indus to DMC: What Is the Current State of Law? *EC Tax Review* 4/2014, s. 230-237.

Ståhl 2008

Ståhl, Kristina: National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflicts with the EC Treaty, *Intertax*, 12/2008, s. 548-553.

Tell 2013

Tell, Michael: Exit Taxation after Commission v Denmark C-261/11, *Global Tax Weekly*, 56/2013, s. 14-20.

Tell 2014

Tell, Michael: Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11), *European Taxation*, 2-3/2014, s. 47-55.

Thömmes – Linn 2012

Thömmes, Otmar – Linn, Alexander: Deferment of Exit Taxes After National Grid Indus: is the Requirement to Provide a Bank guarantee and the Charge of Interest Proportionate?, Intertax, 40:8/9, s. .

Urpilainen 2008

Urpilainen, Matti: Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppavero-oikeudessa, Verotus 5/2008, s. 536-549.

Urpilainen 2012

Urpilainen, Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla, Vantaa, 2012.

Vapaavuori 2003

Vapaavuori, Ahti: Eurooppa oikeus ja kansainvälinen verotus, Saarijärvi, 2003.

Verohallinto 2013

Verohallinto 2013: Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, Verohallinnon julkaisu, 284.13.

Világi 2012

Világi, Reka: Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of Eu Law, European Taxation, 6/2012, s. 346-354.

Wittendorff 2013

Wittendorff, Jens: A Step Backward: The ECJ's Decision on Danish Exit Taxation, Tax Notes International, 11/2013, Tax Analyst,

Wittendorff 2011

Wittendorff, Jens: Taxation of Intangibles in the Nordic Countries, European Taxation, 8/2011, s. 348-357.

Zernova 2011

Zernova, Daria: Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market, *Intertax*, 10/2011, s. 471-493.

Zimmer 2009

Zimmer, Frederik: Exit Taxes in Norway, *World Tax Journal*, 10/2009, s. 115-148.

Zucchetti – Petrelli 2014

Zucchetti, Simone – Petrelli, Riccardo: Exit Tax: Optional Deferral, *International Transfer Pricing Journal*, 5/6 June 2014, s. 200-204.

OIKEUSTAPAUKSET

C-09/02 de Lasteyrie du Saillant

C-470/04 N

C-210/06 Cartesio

C-337/08 X Holding

C-269/09 Euroopan komissio vastaan Espanjan kuningaskunta

C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta

C-371/10 National Grid Indus

C-64/11 Euroopan komissio vastaan Espanjan kuningaskunta

C-261/11 Euroopan komissio vastaan Tanskan kuningaskunta

C-301/11 Euroopan komissio vastaan Alankomaat

C-164/12 DMC

C-657/13 Verder LabTec

E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti

E-15/11 Arcade Drilling

HAO 6.6.2013 13/0910/4

KHO:2007:30

KHO:2014:138

RÅ 2008 ref. 30

LYHENTEET

EFTA	Euroopan vapaakauppajärjestö
EU	Euroopan unioni
EU-tuomioistuin	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotoiminnan verotuksesta
HaO	Hallinto-oikeus
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
OECD	Organisation of Economic Co-operation and Development

1 JOHDANTO

1.1 Maastapoistumisverotus sekä tutkimusaiheen taustaa

Euroopan unionin alueella noudatetaan sisämarkkinaperiaatetta, joka mahdollistaa vapaan liikkumisen jäsenmaiden välillä. EU-lainsäädännön myötä kansallisissa maastapoistumisverosäännöksissä esiintyy useita ongelmia, jotka ovat ristiriitaisia Sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) määrittelemien perusvapauksien kanssa¹. SEUT turvaa henkilöiden vapaata liikkumista Euroopan unionin sisällä muun muassa sijoittumisoikeuden vapaudella. Maastapoistumisverosäännökset määräävät veron luonnolliselle tai juridiselle henkilölle maastamuuttohetkellä asettaen kotimaiset ja ulkomaiset yritykset eriarvoiseen asemaan silloin, kun vero määrätään rajat ylittävässä tilanteessa realisoitumattomille arvonnousuille². Maastapoistumisverosäännösten katsotaankin tällöin rikkovan vapaata sijoittautumisoikeutta ja olevan näin SEUT:n vastaisia³.

Vapaata sijoittautumisoikeutta rajoittavaksi katsotaan myös tilanteet, joissa ulkomaista verovelvollista ei aseteta eriarvoiseen asemaan kotimaiseen verovelvolliseen nähden, mutta jotka muuten tekevät rajat ylittävästä tilanteesta verovelvollisen kannalta epäedullisen. Tilanteissa, joissa maastapoistumisverosäännösten mukaisen verotuksen katsotaan olevan

¹ SEUT artikla 49: ”Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppapedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.”

SEUT 63 artikla: ”1. Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. 2. Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat maksuja jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

² Realisoitumattomista arvonnousuista mm. Cejrie 2012, s. 383-384.

³ Esim. Esim. C-9/02 De Lasteyrie du Saillant ja C-470/04 N. Lisäksi Chand 2013 esittelee erilaisia maastapoistumisverolainsäädännöksiä.

oikeutettua, verotus ei saa muodostua suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi. Verotus ei siis saa olla ankarampaa, kuin tarpeellista perussopimuksissa määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Maastapoistumisverotus nousi Suomessa pinnalle kesäkuussa 2013, kun Helsingin hallinto-oikeus antoi ratkaisun, jolla se kumosi verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen verottaa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön realisoitumattomia tuloja suomalaisen kiinteän toimipaikan lakatessa. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö valitti Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisusta Korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mutta Korkein hallinto-oikeus ei antanut valituslupaa asiassa.⁴ Mielenkiintoisen tästä tekee se, että Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu on ainoa ratkaisu koskien EVL 51 e § hyväksyttävyyttä EU-oikeuskäytännön valossa. Ratkaisu onkin ainoa suomalaisen tuomioistuimen antama päätös, jossa arvioidaan suomalaisen maastapoistumisverotuksen EU-oikeuden mukaisuutta.

Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu siitä, ettei Suomi voi verottaa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön realisoitumattomia tuloja kiinteän toimipaikan lakatessa, aiheuttaa Suomen verotusvallan kannalta epäedullisen tilanteen, sillä Suomi ei näin ollen voi verottaa edes EU-lainsäädännön mukaista osuutta. Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen mukaan EVL 51 e § ei siis voida soveltaa vastaavissa tilanteissa. Mielenkiintoista onkin, miksei Korkein hallinto-oikeus myöntänyt valituslupaa, koska nyt voimaan on jäänyt ratkaisu, jonka mukaan Suomen verolakia voida soveltaa. Onkin selvää, että Suomen maastapoistumisverolainsäädäntöön on saatava muutoksia.

1.2 Aiheen rajaus

Tutkimuksessa keskitytään Euroopan alueella tapahtuvaan yrityksiä koskevaan maastapoistumisverotukseen. Koska tutkimuksen tavoitteena on muodostaa perusteltu näkemys siitä, millainen Suomen maastapoistumisverolainsäädäntö tulisi olla, on syytä keskittyä Euroopan alueella syntyviin tilanteisiin, sillä EU-lainsäädäntö asettaa rajat

⁴ KHO 16.6.2015/1693

hyväksyttävälle maastapoistumisverotukselle Suomessa. Tarkoituksena on muodostaa näkemys Suomen lainsäädännön nykytilasta sekä toisaalta kehitystarpeista EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella sekä vertailemalla sitä, miten muiden maiden lainsäädäntöjä on muutettu EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön myötä. Useiden jäsenmaiden maastapoistumisverolakeja on hiljattain muutettu niitä vastaan asetettujen kanteiden myötä. Huomion arvoista on, etteivät lainsäädännöt kaikilta osin vieläkään ole EU-lainsäädännön kanssa ristiriidattomia.⁵ Näin ollen Suomelle olisi kehitettävä maastapoistumisverolaki, joka noudattaa EU-oikeuden asettamia linjoja, turvaa valtion verotusoikeutta sekä yrityksen oikeutta vapaaseen sijoittautumiseen Euroopan unionin alueella optimaalisella tavalla.

Ottaen huomioon muiden Euroopan talousalueen maiden (ETA-maiden) läheisen suhteen Euroopan unioniin, on perusteltua ottaa vertailuun myös muita ETA-maita. EFTA:n tuomioistuimen ratkaisuihin ja EU-tuomioistuimen ratkaisuihin onkin usein viitattu toisiinsa vapaata sijoittautumisoikeutta koskeneissa kysymyksissä, jolloin voidaan katsoa myös esimerkiksi Norjan ja Islannin lainsäädäntöjen vertailun olevan mielekästä. Tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu Euroopan ulkopuolisia tilanteita koskeva maastapoistumisverotus. Ongelma suomalaisessa maastapoistumisverotuksessa perustuu nimenomaan EU-oikeudellisiin kysymyksiin ja näin ollen Euroopan ulkopuolelle suuntautuvien tilanteiden tarkastelu ei ole mielekästä.

Koska Helsingin hallinto-oikeuden tapaus koskee yritysten maastapoistumisverotusta, keskitytään tutkimuksessa yrityksiä koskevaan maastapoistumisverotukseen. Siksi EVL 52 f §:n osakevaihtoon liittyvä maastapoistumisverotus jätetään tutkimuksen ulkopuolelle ja keskitytään yhtiöitä koskeviin lainkohtiin EVL 51 e § sekä EVL 52 e §. Tarkasteltaessa maastapoistumisverotuksen oikeuskäytäntöä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön osalta aloitetaan luonnollisia henkilöitä koskeneesta oikeuskäytännöstä, sillä alun perin ajateltiin luonnollisia henkilöitä koskeneiden ratkaisujen koskevan myös yhtiöiden maastapoistumisverotusta. Näin ollen on perusteltua pohtia yritysten

⁵ Tell 2014, s.54.

maastapoistumisverotuksen lähtökohtia myös luonnollisia henkilöitä koskeneiden tapausten perusteella.

1.3 Lähdeaineisto

Maastapoistumisverotuksen luonteen vuoksi artikkeleilla on huomattavan suuri merkitys tutkimuksen kannalta. Aiheesta on kansainvälisesti kirjoitettu kohtalaisen paljon ajankohtaisia artikkeleita, joissa on nostettu esille maastapoistumisverotuksen kannalta keskeisiä ongelmia Euroopan sisällä. Lähteiden kautta voidaan huomata, että aihetta ei ole juuri tutkittu Suomen näkökulmasta. Artikkeleissa käsitellään pitkälti Euroopan sisällä esiintyviä ongelmia varsinkin National Grid Indus -ratkaisun kautta. Näin ollen esimerkiksi Alankomaiden maastapoistumisverotuksesta on mahdollista saada kattava kuva artikkeleiden avulla.

Tutkimukseen on otettu oikeusvertailevaa otetta esittelemällä Euroopassa voimassa olevia maastapoistumisverolainsäädäntöjä. Maakohtaiset esittelyt on tehty nimenomaan artikkeleiden pohjalta. Artikkeleiden kautta on saatu kansallisen lainsäädännön tuntevien kirjoittajien näkemys paikallisesta lainsäädännöstä. Tarkoituksena on ollut luoda katsaus olemassa olevista maastapoistumisverolainsäädännöistä tukemaan Suomen lainsäädännön tarkastelua. Näin ollen kansainvälisissä vero-oikeuteen suuntautuneissa julkaisuissa julkaistut artikkelit ovat luoneet riittävän kattavan kuvan olemassa olevan lainsäädännön tilasta. Vaikka esimerkiksi Alankomaiden lainsäädännöstä on julkaistu useita artikkeleita, on muiden maiden lainsäädännöistä ollut vaikeaa löytää lähteitä vallitsevasta lainsäädännöstä tai lainsäädännössä tapahtuneista muutoksista. Koska on haluttu saada laaja-alaisempi kuva eurooppalaisista maastapoistumisverolainsäädännöistä, ei vain muutaman maan lainsäädännön tarkastelu olisi ollut mielekästä. Jotta on ollut mahdollista tarkastella useamman maan lainsäädäntöjä, on lähteinä turvauduttu myös yritysten ylläpitämiin lakiuutisiin. Kansalliseen verolakiin perehtyneiden yritysten maastapoistumisverolainsäädäntöä käsittelevien lakien voidaan katsoa luotettavasti esittelevän kansallisen lainsäädännön merkittävimmät asiat.

Artikkelit eivät juurikaan käsittele aihetta Suomen kannalta, mikä asettaa tutkimukselle omat haasteensa. Toisaalta kansainväliset artikkelit tuovat laaja-alaisen pohjan tutkia aihetta myös Suomen osalta. Monet artikkeleissa esiin nousevat ongelmat maastapoistumiseverotukseen liittyen koskettavat yhtälailla kaikkia EU- ja ETA-alueen maita. Se, että Suomessa ei ole maastapoistumisverotuksesta juuri kirjoitettu, tekee aiheesta ajankohtaisen ja mielenkiintoisen tutkimuskohteen.

1.4 Tutkimusongelma sekä lähestymistapa tutkimukseen

Helsingin Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan EVL 51 e § ei voida soveltaa, sillä se muodostaa SEUT 49 artiklan mukaisen rajoituksen yrityksen vapaalle sijoittautumisoikeudelle Euroopan unionin alueella. Ongelmalliseksi päätöksestä tekee se, että se on ainoa päätös Suomessa, joka ottaa kantaa EVL 51 e § pykälän ristiriitaan EU-lainsäädäntöön nähden.⁶ Koska HAO katsoi, ettei EVL 51 e § voida soveltaa, menettää Suomi verotusoikeutensa kokonaan vastaavissa maastapoistumisverotusta koskevissa tilanteissa. Suomen verotusoikeuden kannalta tilanne on epäedullinen, minkä vuoksi lainsäädäntöä tulisi muuttaa. Tarkastelun kohteeksi nousee sen, millainen lainsäädännön tulisi olla, jotta se olisi EU-lainsäädännön valossa hyväksyttävä, mutta turvaisi samalla mahdollisimman tehokkaasti Suomen verotusoikeuden silloin kun varoja siirretään Suomen ulkopuolelle⁷. Samalla suomalaisen maastapoistumisverotuksen tulisi mahdollistaa yhtiöille vapaa sijoittautumisoikeus Euroopan unionin sisällä. Hyväksyttävän ja samalla tehokkaan lainsäädännön kehittäminen ei ole ongelmatonta, mikä voidaan huomata myös siinä, että useat Euroopan maat ovat Suomea ennen muuttaneet lainsäädäntöjään vastaamaan paremmin EU-oikeuden asettamia vaatimuksia, mutta näiden lainsäädäntöjen EU-lainsäädännön mukaisuus voidaan kyseenalaistaa⁸.

Tutkimuksessa tarkastellaankin kansallisia maastapoistumisverolainsäädäntöjä, sekä niiden ongelmakohtia suhteessa EU-oikeuteen. Tutkielman tavoitteena on myös muodostaa

⁶ Kananoja 2015, Verotus, 4/2015, s. 422-440.

⁷ Suhteellisuusperiaatteen mukaisesta maastapoistumisverolainsäädännöstä myös Kok 2011, s. 73-74.

⁸ Tell 2014, European Taxation, 54:2-3, s. 47.

perusteltu näkemys siitä, millaiseksi suomalaisen maastapoistumisverotuksen tulisi muodostua. EUT:n oikeuskäytännön pohjalta vertaillaan eri olemassa olevia maastapoistumisverolakeja. Vertailun pohjalta voidaan päätyä myös Suomelle otollisimpaan vaihtoehtoon.

Tutkimus on lähtökohtaisesti vero-oikeudelle tyypillisesti lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa kulloinkin käsiteltävää oikeusongelmaa selvitetään voimassa olevan oikeuden perusteella. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa on myös tarkoituksena systematisoida voimassa olevaa oikeutta sekä kehittää oikeudellista käsitejärjestelmää.⁹ Oikeusdogmaattisen lähestymisen lisäksi tutkimuksessa otetaan oikeusvertailevaa otetta, sillä tarkoituksena on kartoittaa millaisia maastapoistumisverolainsäädäntöjä Euroopan alueella on muodostunut EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön myötä. Useiden maiden maastapoistumisverolait ovat olleet EU-oikeuden vastaisia, sillä ne ovat asettaneet kotimaiset ja ulkomaiset yhtiöt eriarvoiseen asemaan.

Tutkimuksen tueksi on asetettu seuraavat kolme kysymystä:

1. Millainen on EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella hyväksyttävä maastapoistumisverolainsäädäntö?
2. Miten Euroopassa on muutettu lainsäädäntöjä, ja millaisia mahdollisia ongelmia lainsäädännöissä vielä esiintyy?
3. Onko suomalainen maastapoistumisverolaki hyväksyttävä EU-oikeuden näkökulmasta? Miten suomalaista maastapoistumisverolainsäädäntöä tulisi kehittää, mikäli lainsäädäntö voidaan katsoa EU-oikeutta rikkovaksi?

⁹ Aarnio 1989, s.47-48.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Johdannon jälkeen tutkimuksessa tarkastellaan maastapoistumisverotuksen kannalta oleellista teoriaa luvussa kaksi. Teoriaosuus on haluttu pitää tiiviinä ja tarkasteluun on valittu vain välttämättömimmät asiat.

Kolmannessa kappaleessa tarkastellaan suomalaisen maastapoistumisverotuksen nykytilaa. Kappaleessa käydään läpi maastapoistumisverotusta sääntelevää lainsäädäntöä sekä olemassa olevaa oikeuskäytäntöä Suomessa. Kolmannessa kappaleessa myös nostetaan esille maastapoistumisverotuksen nykytilaan liittyviä ongelmia myöhempää tarkastelua varten.

Kun esille on nostettu suomalaiseen maastapoistumisverotukseen liittyvät ongelmat, tarkastellaan kappaleessa neljä yrityksiä koskevaa maastapoistumisverotukseen liittyvää EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Aluksi katsotaan mistä yritysten maastapoistumisverotuksen osalta on lähdetty liikkeelle EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Tämän jälkeen paneudutaan yritysten maastapoistumisverotusta muuttaneeseen National Grid Indus -ratkaisuun ja sen muodostamiin suuntaviivoihin maastapoistumisverotuksessa. Lisäksi tarkastellaan viimeisimpiä EU-tuomioistuimen antamia ratkaisuja, joiden pohjalta nähdään millaiseksi maastapoistumisverotuksen nykytila EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on muotoutunut. Lopuksi kappaleessa nostetaan esille vielä mahdollisesti avoimia kysymyksiä sekä suunnataan katse jo hieman eteenpäin tarkastelemalla mahdollisesti eurooppalaisen maastapoistumisverotuksen tulevaisuuteen vaikuttavia seikkoja tarkastelemalla Euroopan unionin komission veronkiertämisen estämiseksi antamaa ohjepakettia sekä erityisesti maastapoistumisverotukseen mahdollisesti tulevaisuudessa vaikuttavaa direktiiviä veronkiertämisen estämiseksi.

Oikeuskäytännön tarkastelun jälkeen kappaleessa viisi siirrytään tutkimaan Euroopassa olevien kansallisten maastapoistumisverolainsäädäntöjen kehitystä ja muutosta sekä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön vaikutusta olemassa oleviin lainsäädäntöihin. Kappaleessa tarkastellaan kansallisia maastapoistumisverolainsäädäntöjä Euroopassa sekä maastapoistumisverotuksen kehitystä. Muutoksia tarkastellaan varsinkin EU:n ja EFTA:n

tuomioistuinten oikeuskäytännön pohjalta. Tarkasteluun nostetaan erityisesti niitä maita, joiden lainsäädäntö on ollut EU:n tai EFTA:n tuomioistuimen käsittelyssä maita vastaan nostettujen kanteiden vuoksi. Kansallisten lainsäädäntöjen muutoksista huolimatta kaikkien maiden maastapoistumisverolait eivät välttämättä vieläkään noudata täysin EU-oikeuden asettamia linjoja. Tarkoituksena on paitsi tarkastella voimassaolevia lakeja, myös nostaa esille mahdollisia muutostarpeita sekä arvioida, kuinka laki toteuttaa EU-oikeuden vaatimuksia.

EU:n ja EFTA:n tuomioistuinten oikeuskäytännön valossa suoritettua kansallisten lainsäädäntöjen tarkastelun pohjalta luodaan kokonaiskuva siitä, millaisia olemassa olevia maastapoistumisverosäännöksiä Euroopassa on olemassa. Tarkastelun perusteella saadaan myös tietoa siitä, millaisia muutoksia Suomen EVL 51 e § sekä EVL 52.2 e § voitaisiin tehdä, jotta lainkohdat eivät olisi ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Oikeuskäytännön sekä kansallisten lakien pohjalta voidaan pohtia olisiko olemassa olevien kaltaisten maastapoistumisverolainsäädännösten lisäksi mahdollista toteuttaa laki eritavoin, toteuttaen silti EU-oikeuden asettamat vaatimukset.

Kappaleessa kuusi keskitytään suomalaisen maastapoistumisverolainsäädännön kehitystarpeisiin. Aikaisemmissa kappaleissa esiin tulleita maastapoistumisverolainsäädäntöjen ongelmakohtia ja toisaalta etuja peilataan Suomen tilanteeseen ja muodostetaan kuva siitä, millainen Suomen maastapoistumisverolainsäädännön tulisi olla. Suomen lainsäädännön kannalta on mielekästä pohtia mahdollisia rajoja, joissa voidaan liikkua EU-tuomioistuimen ratkaisujen puitteissa. Kansallisten lainsäädäntöjen tarkastelu auttaa rajaamaan tarkastelun ulkopuolelle mahdolliset vaihtoehdot, jotka on jo katsottu EU-oikeuden kanssa ristiriitaisiksi. Lopuksi kappaleessa seitsemän kootaan yhteen tutkimuksen johtopäätökset.

2 MAASTAPOISTUMISVEROTUKSESTA

2.1 Maastapoistumisverotuksen laukaisevat tilanteet

2.1.1 Kiinteän toimipaikan siirtäminen jäsenmaiden välillä

Maastapoistumisverotuksen laukaisee tyypillisesti kiinteän toimipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen. Siten maastapoistumisverotuksen ongelmiin liittyy läheisesti ongelma kiinteän toimipaikan määritelmästä. Yritys on asuinvaltiossaan verovelvollinen maailmanlaajuisesta tulostaan, mutta kiinteän toimipaikkansa tulojen osalta siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Kiinteän toimipaikan määritelmä löytyy sekä kansallisista lainsäädännöistä ja verosopimuksista että EU:n korko- ja rojaltidirektiivistä. Määritelmät eivät kuitenkaan ole yhteneviä keskenään. Tuloverolain 13 a §:stä sekä verosopimuksista löytyy esimerkkejä kiinteän toimipaikan muodostavista tilanteista, mutta esimerkiksi Lain rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (LähdeVL) 3 e §:n sekä korko- ja rojaltidirektiivin 3 artiklan c-kohdasta ei esimerkkilistaa löyty. Kiinteän toimipaikan maastapoistumisverotus voi syntyä toimipaikan lakkaamisella, sulautumisella tai siirtämisellä toiseen jäsenvaltioon. Oleellista maastapoistumisverotuksen kannalta on se, jääkö lähtövaltioon kiinteään toimipaikkaan liittyvää toimintaa.¹⁰

Kiinteän toimipaikan siirtyessä toiseen jäsenvaltioon ja toiminnan lakatessa lähtövaltiossa, määrätään maastapoistumisvero realisoitumattomille varoille, jotka muutoin siirtyisivät verotusoikeuden ulkopuolelle. Kotimaisessa tilanteessa vastaavaa verotusta ei tyypillisesti synny, mikä asettaa rajat ylittävän tilanteen eriarvoiseen, epäedullisempaan, asemaan. Tapauksissa, joissa kiinteästä toimipaikasta siirretään vain tietty yritystoiminnan osa tai joitakin varoja yrityksen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan niin, että toiminta muutoin jatkuu alkuperäisessäkin toimipaikassa, kohdistuu

¹⁰ Helminen 2013, s.155.

maastapoistumisverosäännösten mukainen verotus vain lähtövaltion verotusvallan ulkopuolelle siirrettyihin varoihin.¹¹

2.1.2 Tosiasiallisen johtopaikan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon

Maastapoistumisverotuksen kannalta erityisesti tosiasiallisen johtopaikan määritelmä on otettava huomioon, sillä se vaikuttaa yrityksen liike-tulon verotusoikeuden jakautumiseen valtioiden välillä. Johtopaikka on tyypillisesti määritelty paikaksi, jossa yrityksen todellinen johto sijaitsee. Tosiasiallisen johtopaikan tunnusmerkkejä ovat esimerkiksi se, että paikassa tapahtuu yrityksen pääasiallinen toiminta sekä merkittävä päätöksenteko ja siellä pidetään hallituksen kokoukset. Myös pääkonttorin sijainti, tilinpitovaltio ja -valuutta sekä tilinpäätösasiakirjojen laadintapaikka saattavat olla merkkejä tosiasiallisesta johtopaikasta. Yhtiöllä voi olla myös useampia johtopaikkoja. Perusvapauksien mukaisesti EU-kansalaisella on oikeus valita vapaasti, mihin EU-valtioon sijoittautuu harjoittamaan toimintaansa¹².

Johtopaikan siirtäminen EU-jäsenvaltiosta toiseen laukaisee maastapoistumisverotuksen¹³. Tästä esimerkkinä voisi olla yritys, joka on perustanut toimipaikkoja Euroopan sisällä, ja ajan myötä jokin toimipaikoista on muodostunut esimerkiksi maantieteellisistä syistä merkittävämmäksi kuin alkuperäinen johtopaikka. Tällöin on usein perusteltua siirtää todellinen johtopaikka kyseiseen jäsenvaltioon. Johtopaikan siirrolla on aina verotuksellisia seurauksia, joista voidaan hyötyä yritysjärjestelyiden myötä. Usein johtopaikan siirrossa voikin olla taustalla veroetujen hakeminen sijoittautumalla alemman verokohtelun valtioon. Pelkkä veroetujen saavuttaminen ei yksinään ole syy yritysjärjestelyihin ryhtymiseen, vaan todelliset syyt on löydettävä taloudellisista ja liiketoiminnallisista perusteista.

Johtopaikan siirrossa on huomioitava erityisesti, millä valtiolla on verotusoikeus yhtiön tuloihin johtopaikan siirron jälkeen. Se, onko valtio, josta maastamuutto tapahtuu,

¹¹Világi, 2012, s.349-351, esim. Asiassa C-164/12 DMC kysymys varojen siirrosta jäsenmaiden välillä.

¹² SEUT 49-52 artiklat.

¹³ Ks. esim. Zernova 2011, s.471-472.

perustamis- vai johtopaikkateorian mukainen, vaikuttaa verotusoikeuden säilymiseen yhdessä yhtiön perustamisvaltion asuinpaikkateorian kanssa. Lähtökohtana voitaisiin pitää, että maastapoistumisverotus kohdistetaan niihin varoihin, jotka johtopaikan siirron myötä siirtyvät lähtövaltion verotusvallan ulkopuolelle. Verotusoikeus on myös voitu määrätä verosopimuksilla. Koska verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen, on tyypillistä, että verotusoikeus siirtyy tosiasiallisen johtopaikan sijaintivaltiolle. Tällöin maastapoistumisverosäännösten mukainen verotus suoritetaan lähtövaltion verotusvallan ulkopuolelle siirtyneiden varojen osalta.¹⁴

2.2 Maastapoistumisverotuksen ongelmakohtia

2.2.1 Perustamis- sekä johtopaikkateoria

Kansainvälisessä vero-oikeudessa voidaan tunnistaa kaksi teoriaa määrittää yhtiön asuinvaltio: perustamis- ja johtopaikkateoriat¹⁵. Perustamisteorian mukaiset valtiot katsovat yhtiön asuinpaikan olevan siinä valtiossa, jonka lainsäädännön mukaan se on perustettu. Myös Suomen katsotaan kuuluvan perustamisteorian mukaisiin valtioihin. Suomessa kotimaiseksi yhteisöksi katsotaan oikeuskäytännön mukaan yhtiö, joka on rekisteröity Suomessa¹⁶. Pelkkä tosiasiallinen johtopaikka ei näin tee yhtiöstä Suomessa kotimaista.

Perustamisteoriaa noudattavien valtioiden verotusvalta lainsäädäntönsä mukaan perustettuihin yhtiöihin säilyy myös sen jälkeen, kun yhtiö on siirtänyt todellisen toimintansa toisen jäsenvaltion alueelle. Maastapoistumisverotuksen aiheellisuutta perustamisteorian mukaisilla valtioilla on kritisoitu ainakin verosopimuksettomissa tilanteissa, sillä verotusoikeus yhtiöiden siirtyessä säilyy perustamisvaltiolla.¹⁷

Yhtiön siirtyessä perustamisvaltion ulkopuolelle sen lailliset oikeudet säilyvät. Samoin säilyy toisessa jäsenvaltiossa perustetun yhtiön todellisen johtopaikan oikeudellinen asema

¹⁴ Kok, 2011, s. 64-66.

¹⁵ Ks. esim. Pötgens ym. 2016, s. 41.

¹⁶ Verohallinto 2013, s. 15.

¹⁷ Van der Hunk - Korving 2007, s.157.

sen siirtyessä perustamisteorian mukaiseen valtioon, eikä uudelleen perustamista sijaintivaltiossa tarvita. Silti esimerkiksi Iso-Britanniaan siirtyvältä yhtiöltä vaaditaan rekisteröityminen yritysrekisteriin. Perustamisteorian mukaiseen valtioon siirtyminen on oikeudellisista näkökulmista yksinkertaisempaa kuin johtopaikkateorian mukaiseen valtioon, minkä on ajateltu helpottavan postilaatikkoyritysten pyörittämistä.¹⁸

Johtopaikkateorian valtiot katsovat yhtiön asuinpaikan olevan tosiasiallisen johtopaikan sijaintivaltiossa eikä sen perustamisvaltiossa. Tällöin valtiossa verotetaan tuloja, jotka ovat syntyneet valtion alueella johtopaikkaansa pitävässä yhtiöissä. Johtopaikkateorian ongelma on siinä, etteivät sen mukaiset jäsenvaltiot tunnista toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisia yhtiöitä, jolloin yhtiöiden päämiesten saatetaan katsoa olevan henkilökohtaisesti vastuussa yhtiön veloista. Tästä johtuen yhtiö täytyy perustaa uudelleen johtopaikkateoriaa noudattavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan. Joskus rekisteröinti jäsenvaltion rekisteriin saattaa riittää.¹⁹

Johtopaikkateoriaa noudattavassa jäsenvaltiossa perustettu yhtiö ei lähtökohtaisesti voi siirtää toimintaansa toiseen jäsenvaltioon ilman, että se ensin puretaan lähtövaltiossaan ja perustetaan uudelleen uuteen sijoittautumisvaltioon.²⁰ Voitaisiin katsoa, ettei varsinaista maastapoistumisverotusta synny yhtiön purkamisen vuoksi, vaan verotus toimitetaan lähtövaltiossa kuten yhtiön purkutilanteissa. Tästä näkökulmasta verotusmenettelyä voitaisiin pitää täysin oikeudenmukaisena eikä esimerkiksi vapaan liikkuvuuden rajoittamiseen vetoaminen olisi mahdollista²¹.

Tosiasiassa moninkertaiset yritysjärjestelyt aiheuttavat toimintaansa siirtäville yhtiöille huomattavaa verohaittaa sekä kotimaiseen tilanteeseen että perustamisteorian mukaisiin yhtiöihin nähden. Rekisteröinti- tai uudelleenperustamisvaatimuksen myötä johtopaikkateoria rajoittaa yhtiöiden vapaata liikkumista. Myös suhteellisuusperiaatteen toteutuminen voidaan kyseenalaistaa, sillä samalla kun perustamisteorian mukaisten valtioiden

¹⁸ Panayi, 2009, s.459-460.

¹⁹ Panayi 2009, s. 460.

²⁰ Ks. C-210/06 Cartesio.

²¹ Kok 2011, s. 63.

maastapoistumisverotus kielletään liikkuvuutta rajoittavana, tosiasiaassa ankarampi johtopaikkateorian verokohtelu on oikeutettua.²² Toisaalta, mikäli johtopaikkateorian mukaisen yhtiön siirtymisen katsotaan olevan maastapoistumisverotusta, voidaan sitä pitää perustellumpana kuin perustamisteorian mukaisissa tilanteissa²³. Yhtiön siirtäessä toimintansa johtopaikkateorian mukaisen jäsenvaltion ulkopuolelle siirtyy se kokonaan jäsenvaltion verotusvallan ulkopuolelle²⁴.

Kahden eri teorian välillä ilmenee ongelmia erityisesti silloin, kun perustamisteorian mukaisessa valtiossa perustettu yhtiö siirtyy johtopaikkateoriaa noudattavaan valtioon. Tällöin verotusoikeus säilyy perustamisvaltiossa mutta myös uusi sijaintivaltio katsoo olevansa oikeutettu verottamaan alueelleen siirtynyttä johtopaikkaa. Kaksoiskansalaisuuden saavuttanut yhtiö voi tulla verotetuksi molemmissa jäsenvaltioissa. Verotuksen päällekkäisyys on usein poistettu verosopimuksin, jolloin useimpien verosopimusten mukaan verotusoikeuden saa alueperiaatteen mukaisesti valtio, jossa tulo on syntynyt. Vaikka kaksinkertainen verotus voidaan ratkaista verosopimuksin, voidaan kahden teorian järjestelmää pitää kankeana ja vapaata liikkuvuutta rajoittavana.²⁵

2.2.2 Veropohjan sekä kaksinkertaisen verotuksen ongelma

Maastapoistumisverotuksen piirissä ilmenee asuinpaikkateorian lisäksi yleisemmin kaksinkertaisen verotuksen ongelma. Lähtövaltiolla on oikeus verottaa alueellaan syntyneitä arvonnousuja, mutta ongelmallista on se, ettei jäsenvaltioilla ole yhtäläistä järjestelmää veropohjan määrittelemiseen. Varsinkin silloin, kun arvonnousu tapahtuu yrityksen goodwill-arvossa tai muussa vaikeasti mitattavassa omaisuudessa, saattavat eri jäsenvaltioiden veropohjan määrityskäytännöt vaihdella suuresti.²⁶

²² Világi 2012 s. 347.

²³ Van der Hunk - Korving 2007, s. 157.

²⁴ Van der Hunk - Korving 2007, s. 157.

²⁵ Van der Hunk - Korving 2007, s. 157.

²⁶ Van der Hunk - Korving 2007, s. 156 sekä Zernova 2011 s. 471-472.

Esimerkkinä toimii tilanne, jossa yritys siirtää toimintansa Alankomaista Isoon-Britanniaan ja taas takaisin Alankomaihin. Alankomaista lähtiessä suoritetaan maastapoistumisveroa siellä syntyneistä arvonnousuista. Kun yritys Iso-Britanniassa vietetyn ajan jälkeen palaa Alankomaihin asettaa Iso-Britannia maastapoistumisveron yrityksen arvonnousulle, mutta arvonnousun perustana saatetaankin käyttää samaa lähtöarvoa kuin Alankomaista muutettaessa. Yrityksen goodwill-arvonnousua ei välttämättä voida kohdistaa täysin kyseisessä valtiossa syntyneeksi, eikä veropohjaa ole määritelty yksiselitteisesti. Tällöin Alankomaissa tapahtuneeseen arvonnousuun kohdistuu maastapoistumisvero toistamiseen Iso-Britanniasta muutettaessa.²⁷

Kaksinkertaista verotusta voi syntyä myös tilanteissa, joissa molemmilla valtioilla on kansallisen lainsäädäntönsä mukaan verotusoikeus. Ensin lähtövaltio asettaa maastapoistumisveron maasta lähtevälle yhtiölle syntyneistä realisoitumattomista arvonnousuista. Kun tulo myöhemmin realisoituu, tulee vero maksettavaksi vasta yrityksen jo sijaitessa toisessa jäsenvaltiossa. Uusi sijaintivaltio saattaa katsoa oman lainsäädäntönsä mukaan osan arvonnoususta syntyneen verotusvaltansa alla ja verottaa osaa arvonnoususta omassa tuloverotuksessaan. Tässä tapauksessa arvonnousua saatetaan verottaa joko osittain tai kokonaan molemmissa valtioissa.²⁸

Kaksinkertaisen verotuksen lisäksi maastapoistumistilanteissa syntyy nollaverotusta muun muassa silloin, kun uusi sijaintivaltio hyvittää maastapoistumisveroja ottamatta huomioon todellisesti maksetun veron määrää. Esimerkkinä on tapaus N²⁹, jossa lähtövaltio teki vähennyksen yrityksen arvoon ennen veron määrittämistä ja muuttovaltio hyvitti verotettua arvoa, jolloin molemmat valtiot myönsivät hyvityksen toisistaan tietämättä. Nollaverotus ei ole suoranainen maastapoistumisverotuksen ongelma, mutta se kuvastaa maastapoistumisverotuksessaakin ilmenevää ongelmaa jäsenmaiden kansallisten verolainsäädäntöjen yhteensovittamisessa.³⁰

²⁷ Van der Hunk - Korving 2007, s. 156.

²⁸ Zernova 2011, s. 488.

²⁹ Ks. C-470/04 N.

³⁰ Zernova 2011, s. 489.

2.2.3 Kassavirtaongelma

Yksi merkittävimmistä maastapoistumisverotuksen ongelmista on kassavirtaongelma, joka muodostuu, kun realisoitumaton tulo verotetaan maastamuuttohetkellä³¹. Tällöin vero maksetaan ennen kuin todellinen tulo on saatu, jolloin verovelvollinen joutuu epäedulliseen tilanteeseen maksaessaan veroa tulevaisuuden tuloista³². Veron maksaminen tulevaisuuden tulosta on ongelmallista, sillä on mahdollista, että verovelvollisella ei ole riittäviä käteisvaroja veron maksamiseen. Kassavirtahaitan onkin katsottu useissa EU-tuomioistuimen ratkaisuissa muodostuvan vapaata liikkuvuutta rajoittavaksi tekijäksi sekä olevan suhteellisuusperiaatteen vastaista³³. Myös usean maastapoistumisverosäännöksiin liittyvän ehdon, kuten vakuuden vaatiminen, on katsottu muodostavan verovelvolliselle kassavirtaan vaikuttavan haitan. Vakuutta vaaditaan usein silloin, kun verovelvolliselle tarjotaan mahdollisuus veronmaksun lykkäämiseen myöhempään hetkeen. Tällöin kassavirtahaittaa ei muodosta välttämättä maastapoistumisverotus itsessään, sillä veronmaksua lykätään myöhemmäksi. Veronmaksun lykkäyksen yhteydessä vaadittu esimerkiksi pankkitakaus saattaa olla omiaan muodostamaan verovelvolliselle vastaavanlaisen kassavirtaan vaikuttavan haitan, sillä verovelvollinen menettää mahdollisuutensa käyttää vakuudeksi asettamiaan varoja³⁴.

2.3 Rule of Reason -testi maastapoistumisverotuksessa

Kansallisten maastapoistumisverosäännösten katsotaan usein olevan SEUT:n perusvapauksia rajoittavia. Vapaan sijoittautumisoikeuden rajoittaminen on epäsuoraa kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää, joka on lähtökohtaisesti kiellettyä Euroopan unionin alueella. EU-tuomioistuimessa on oikeuskäytännön myötä vakiintunut Rule of Reason -testi, jonka arvioimisperusteita ovat jäsenvaltion lainsäädännön syrjimätön soveltaminen, mahdollisuus perustella lainsäädäntö yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä,

³¹ de Santis 2014, s. 354.

³² Van der Hunk, Korving 2007, s. 156 sekä Zernova 2011, s. 472.

³³ C-470/04 N ja C371/10 National Grid Indus sekä Führich 2008, s. 12.

³⁴ Näin esimerkiksi asiassa C-09/02 de Lasteyrie du Saillant.

lainsäädännön ominaisuus taata tavoiteltu päämäärä sekä suhteellisuusperiaatteen mukaisuus, eli verokohtelu ei saa olla ankarampaa kuin on tarpeellista.³⁵

Oikeuskäytännössä jäsenvaltiot ovat vedonneet monenlaisiin oikeuttamisperusteisiin, mutta EU-tuomioistuimen päätöksistä voidaan perusvapauksia rajoittavan verotuksen oikeuttamisperusteiksi lukea verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen, veron kiertämisen estäminen, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaaminen, alueperiaate, tarve estää tappioiden käyttäminen kahteen kertaan sekä verojärjestelmän sisäisen eheyden turvaaminen³⁶. On tärkeää huomata oikeuttamisperusteiden linkittyminen tavoitteeseen turvata yleisen edun mukaisuus. Tästä johtuu, että lähtökohtaisesti taloudellisten syiden, kuten verotulojen vähentymisen, ei ole katsottu oikeuttavan perusvapauksia rajoittavaan verokohteluun³⁷. Käytännössä hyväksytyjenkin oikeuttamisperusteiden taloudelliset kytkennät ovat silti olennaisia. Maastapoistumisverotuksen osalta veronkierron estäminen sekä verotusvallan tasapainoinen jakautuminen ovat jo yksinään oikeuskäytännössä selkeimmin esiin nousseita oikeuttamisperusteita³⁸.

2.3.1 Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenmaiden välillä

Alueperiaatteen mukaisesti jäsenvaltiolla on verotusoikeus alueellaan syntyneeseen tuloon. Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenmaiden välillä onkin katsottu hyväksytyksi oikeuttamisperusteeksi perusvapauksia rajoittavissa tilanteissa, joissa jäsenvaltio muuten menettäisi oikeutensa verottaa alueellaan syntynyttä arvonnousua³⁹. Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen on osittain alueperiaatteen kanssa päällekkäinen oikeuttamisperuste. Myös yhteys veronkierron estämiseen on läheinen⁴⁰.

³⁵ Urpilainen 2012, s. 80 sekä C-371/10 National Grid Indus, kohta 65.

³⁶ Helminen 2013, s. 62-63.

³⁷ C-09/02 de Lasteyrie du Saillant, kohta 60.

³⁸ Katso Helminen 2012. Myös Urpilainen 2008: Veronkiertämisen estämisen on EU-tuomioistuimessa katsottu oikeuttavan EU-lainsäädännön vastaisiin toimenpiteisiin vain silloin, kun muuten olisi katsottu aiheutuvan sisämarkkinoiden vapautta rikkovaa toimintaa.

³⁹ Helminen 2012, s. 124 sekä Pötgens ym. 2016, s. 40.

⁴⁰ Poulsen 2012, s. 207.

Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen oli ensimmäistä kertaa yksinään oikeuttamisperusteena tapauksessa X Holding⁴¹. Tapauksesta on johdettavissa maastapoistumisverotukseen, että ilman maastapoistumisverosäännösten mukaisia veroja yritysten olisi mahdollista valita vapaasti, missä jäsenvaltiossa haluavat tulla verotetuksi. Tällainen menettely olisi ristiriidassa alueperiaatteen kanssa.⁴² X Holding jälkeisessä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä maastapoistumisverotusta koskevissa tapauksissa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen on ollut merkittävä oikeuttamisperuste hyväksyä perusvapauksia rajoittava toiminta. Yhtiön muuttaessa jäsenvaltion rajojen ulkopuolelle siirtyy realisoitumattomia voittoja pois verotusvallan alueelta. Realisoitumattomille arvonnousuille määrätty maastapoistumisvero turvaa lähtövaltion verotusvallan säilymisen alueellaan syntyneisiin tuloihin.

2.3.2 Suhteellisuusperiaate

Rule of reason -testin viimeisessä kohdassa tarkastellaan sitä, meneekö toimi pidemmälle kuin on tilanteeseen nähden tarpeellista, eli onko toimi suhteellisuusperiaatteen mukainen⁴³. Suhteellisuusperiaatteella on usein suuri vaikutus EU-tuomioistuimen päätöksiin. Sen on katsottu olevan verotuksen hyväksyttävyyttä rajoittava tekijä⁴⁴. Maastapoistumisverotuksen osalta suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi on muodostunut veron luonteen vuoksi kysymys siitä, milloin vero tulee maksettavaksi ja millä ehdoin. Realisoitumattomien arvonnousujen verotusta ei EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä ole hyväksytty suhteellisuusperiaatteeseen nojaten, sillä vähemmän rasittavia keinoja olisi olemassa⁴⁵.

EU-tuomioistuin ei aina ole ollut täysin johdonmukainen päätöksissään siitä, mitkä ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia ehtoja⁴⁶. Myös se, että verotuksen vaikutukset yhtiöön

⁴¹ C-337/08 X Holding, kohta 32 ja 41.

⁴² Kok 2011, s. 70.

⁴³ Urpilainen 2012, s. 80.

⁴⁴ Esim. C-371/10 National Grid Indus sekä C-470/04 N, kohta 42-46.

⁴⁵ C-371/10 National Grid Indus, kohdat 73 ja 85 Ks myös suhteellisuusperiaatteesta Vapaavuori 2003, s. 90.

⁴⁶ Esimerkiksi ero luonnollisia henkilöitä koskevien tapausten C-470/04 N sekä C-09/02 de Lasteyrie du Saillant sekä yritystä koskevan C-371/10 National Grid Indus välillä. Luonnollisia henkilöitä koskeneissa tapauksissa vakuuden vaatimisen veron lykkäämisen yhteydessä katsottiin olevan suhteetonta toisin kuin yritystä koskeneissa tapauksissa. Ks. Esim C-371/10 National Grid Indus, kohta 56.

vaihtelevat tapauskohtaisesti, asettaa liikkumavaraa sille, minkä voidaan katsoa olevan vähemmän rasittava toimi. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan mahdollisuus valita välittömän ja myöhemmän maksun väliltä toteuttaa suhteellisuusperiaatetta parhaiten⁴⁷.

⁴⁷ C-371/10 National Grid Indus, kohta 73 sekä 85.

3 MAASTAPOISTUMISVEROTUKSEN NYKYTILA SUOMESSA

3.1.1 Voimassa oleva maastapoistumisverolainsäädäntö

Elinkeinoverolain 51 e §:ssä sekä EVL 52 e §:n 2 momentissa säädetään Suomessa voimassa olevasta yhtiöitä koskevasta maastapoistumisverotuksesta. EVL 51 e §:n mukaan *jos ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varallisuuteen sisältyntä omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä luetaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi*⁴⁸. Säännös tulee sovellettavaksi esimerkiksi silloin, kun ulkomaisen yhtiön kiinteä toimipaikka siirretään pois Suomesta, jolloin toiminta Suomessa lakkaa, sekä silloin, kun kiinteän toimipaikan toiminta Suomessa jatkuu, mutta siihen liittyvät varat siirretään esimerkiksi yhtiön toiseen toimipaikkaan Suomen ulkopuolella. Kiinteään toimipaikkaan liittyneiden varojen todennäköinen luovutushinta verotetaan sen verovuoden tulona, jona yhteys kiinteään toimipaikkaan lakkaa tai kiinteän toimipaikan toiminta Suomessa lakkaa. Hallituksen esityksen⁴⁹ mukaan säännöstä sovelletaan tuloveron 13 §:ssä sekä verosopimusten tarkoittamiin kiinteisiin toimipaikkoihin. Säännöksen mukaista omaisuutta voivat olla esimerkiksi käyttö- tai vaihto-omaisuuden arvopaperit sekä käyttöomaisuus ja muu omaisuus. EVL 51 e §:ää on sovellettu ensimmäisen kerran vuoden 1997 verotuksessa ja sen taustalla ovat fiskaaliset syyt⁵⁰. Säännöksellä pyritään turvaamaan Suomen verotusoikeus alueellaan syntyneisiin arvonnousuihin silloin, kun varat siirretään Suomen ulkopuolelle⁵¹.

Elinkeinoverolain 52 e §:n 2 momentissa puolestaan säädetään yritysjärjestelyihin liittyvistä varojen siirrosta⁵². Lainkohdan 2 momentin mukaan *siltä osin kuin varat eivät 1 momentissa tarkoitettulla tavalla tosiasiassa liity Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen*

⁴⁸ EVL 51 e § (29.11.1996/926).

⁴⁹ HE 83/1996 vp

⁵⁰ Karsio 2005, s. 178-179.

⁵¹ Karsio 2005, s. 178-179.

⁵² EVL 52 e § (29.12.1995/1733).

luovutushinta luetaan veronalaiseksi tuloksi. Kiinteään toimipaikkaan siirtyneet varaukset luetaan sen verovuoden tuloksi, jona kiinteä toimipaikka lakkaa, jollei muualla laissa toisin säädetä. Näin ollen, veronalaisia ovat rajat ylittävän sulautumisen yhteydessä Suomeen jäävät varat silloin, kun ne lakkaavat liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Varat tulevat verotetuksi siis viimeistään sen verovuoden tulona, jona kiinteä toimipaikka lakkaa, ellei muualla laissa toisin säädetä.

Myös EVL 52 e §:n 3 momentissa säädetään maastapoistumisverotuksesta esimerkiksi silloin, kun suomalaisen yhtiön ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan liittyvät varat siirtyvät Suomen verotusvallan ulkopuolelle. EVL 52 e §:n 3 momentin mukaan *jos siirtyvät varat ja velat liittyvät kotimaisen yhteisön toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen luovutushinta sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset luetaan siirtävän yhtiön veronalaiseksi tuloksi. Tästä tulosta Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään vero, joka samasta tulosta olisi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa suoritettu ilman 52 §:ssä mainitun direktiivin säännöksiä.* Vero kannettaisiin siis vain silloin, kun Suomen ja toisen jäsenvaltion välisessä verosopimuksessa sovelletaan hyvitysmenetelmää. Säännöksen myötä verotusta huojennetaan merkittävästi ja jopa hyvitetään kokonaan⁵³. Näin ollen säännöksen on katsottu toteuttavan kohtalaisen hyvin EU-oikeutta⁵⁴.

Eurooppayhtiöitä ja eurooppaosuuskuntia koskeva EVL 52 g §:n 3 momentti sisältää osaltaan maastapoistumisverotukseen liittyvään elementin. Säännöstä ei tarvitse tarkastella tarkemmin itsenäisesti, sillä sen mukaan *siltä osin kuin sääntömääräisen kotipaikkansa siirtävän eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan varat ja varaukset eivät jää tosiasiassa liittymään tai ne lakkaavat tosiasiassa liittymästä yhtiön Suomeen muodostuvaan kiinteään toimipaikkaan, sovelletaan, mitä 52 e §:n 2 ja 3 momentissa säädetään.*

⁵³ Kananoja 2015, s. 431.

⁵⁴ Kananoja 2015, s. 431.

3.1.2 Suomalaisista oikeuskäytäntöä

Suomen maastapoistumislainsäädäntöä koskevaa oikeuskäytäntöä on olemassa niukasti. Korkein hallinto-oikeus ei ole EVL 52 e §:n 2 momenttiin liittyneissä ratkaisuissa KHO:2007:30 sekä KHO:2014:138 ottanut kantaa varsinaisesti lainkohdan mahdolliseen EU-oikeuden mukaisuuteen. Ainoa Suomen maastapoistumisverolainsäädännön EU-oikeuden mukaisuutta arvioinut päätös on Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu 6.6.2013 taltio 13/0910/4, jossa oli kyse Suomessa rajoitetusti verovelvollisen yhtiön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan lakkaamisesta.

Helsingin hallinto-oikeuden maastapoistumisverotusta koskevassa ratkaisussa oli kysymys isobritannialaisesta B Plc:stä. Helsingin hallinto-oikeus oli aikaisemmin päätöksessä 11.6.2008 T 08/046/4 katsonut, että B Plc:lle muodostui Suomeen kiinteä toimipaikka johtopaikan perusteella 31.12.1998 saakka. Hallinto-oikeuden päätöksen johdosta Uudenmaan yritysvero toimisto oli 27.4.2010 tekemällään päätöksellä uudelleentoimittanut B Plc:n verotuksen verovuodelta 1998 verotarkastuksen perusteella. Yritysvero toimiston mukaan B Plc:n tytäryhtiön B Finland Oy:n osakkeet ovat kuuluneet B Plc:n kiinteään toimipaikkaan, jonka lakatessa on sovellettu EVL 51 e §:ää. Osakkeiden todennäköinen luovutushinnan ja verotuksessa poistamattoman hankintamenon erotus luettiin kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.⁵⁵

Myös hallinto-oikeus katsoi, että B Plc:n omistamat osakkeet on luettava osaksi Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varallisuutta, sillä B Plc:llä ei vuonna 1998 voitu katsoa olleen Suomen ulkopuolella liiketoimintaa tai kiinteää toimipaikkaa, johon tytäryhtiö B Finland Oy:n osakkeet olisivat voineet kuulua kiinteämmin kuin Suomen kiinteän toimipaikkaan. Verotus oli tapahtunut EVL 51 e §:n mainitsemalla tavalla kiinteän toimipaikan lakkaamishetkellä. Hallinto-oikeus nosti esille, ettei vastaavanlaista verotusta syntynyt silloin, kun varat siirretään Suomen rajojen sisäpuolella, vaan puhtaasti kansallisessa tilanteessa verotus syntyi tulon realisoituessa. Yritysvero toimiston määräämä

⁵⁵HAO 6.6.2013 T 13/0910/4.

jälkiverotus tapahtui SEUT 49 artiklan mukaisen sijoittautumisoikeuden vastaisesti. Helsingin hallinto-oikeus nosti arvioinnissa esiin erityisesti EU-tuomioistuimen asiat National Grid Indus⁵⁶ sekä Komissio vastaan Portugalin tasavalta⁵⁷. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön sekä SEUT 49 artiklan valossa B Finland Oy:n osakkeiden jälkiverotusta todennäköisen luovutushinnan osalta ei katsottu voivan toimittaa. Hallinto-oikeus toteaa, että uudelleen toimitettu jälkiverotus oli kumottava unionin oikeuden vastaisena.⁵⁸

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö haki Helsingin hallinto-oikeuden päätökseen valituslupaa Korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Korkein hallinto-oikeus eväsi valitusoikeuden 16.6.2015 taltio 1693 antamallaan päätöksellä. Korkein hallinto-oikeus perusteli valituslupan eväämisen verotusmenettelystä annetun lain (18.12.1995/1558, VML) 70 §:n mukaan, eikä arvioinut asiaa päätöksessään tarkemmin. KHO:n päätöksen myötä Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu on jäänyt tähän mennessä ainoaksi puhtaasti maastapoistumisverotuksen EU-oikeuden mukaisuutta käsitteleväksi ratkaisuksi.⁵⁹

3.1.3 Suomen maastapoistumisverotuksen ongelmia

Se että Korkein hallinto-oikeus eväsi Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköltä valitusoikeuden Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisuun, on jättänyt aukkoja suomalaiseen maastapoistumisverotukseen. Tilanteessa, jossa ainoa suomalaisen tuomioistuimen maastapoistumisverotuksen EU-oikeuden mukaisuutta arvioiva ratkaisu toteaa, ettei lainsäädäntöä voida soveltaa SEUT 49 artiklan vastaisena, aiheuttaa tarpeen tarkastella suomalaista maastapoistumisverolainsäädäntöä tarkemmin EU-oikeuden valossa. Suomella on verotusoikeus alueellaan syntyneeseen tuloon alueperiaatteen mukaisesti, mutta maastapoistumisverolainsäädännön ei tulisi muodostua sijoittautumisvapautta rajoittavaksi. Näin ollen tulisi selvittää suomalaisen maastapoistumisverolain muutostarpeet, jotta lakia

⁵⁶ C-371/10 National Grid Indus.

⁵⁷ C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta.

⁵⁸ HAO 6.6.2013 T 13/0910/4.

⁵⁹ HAO 6.6.2013 T 13/0910/4.

voitaisiin soveltaa ja vero määrätä varoille, jotka lakkaavat liittymästä Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.

4 MAASTAPOISTUMISVEROTUKSEN OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ JA TULEVAISUUDEN NÄKYMÄ

4.1 EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä yritysten maastapoistumisverotuksesta

4.1.1 Yritysten maastapoistumisverotuksen lähtökohtia

Vielä vuosituhannen alussa katsottiin yhtiöiden maastapoistumisverotuksen pohjautuvan luonnollisia henkilöitä koskeneisiin EU-tuomioistuimen ratkaisuihin. Asiassa de Lasteyrie du Saillant oli kyse luonnollisen henkilön arvopapereiden realisoitumattomien voittojen verotuksesta henkilön muuttaessa Ranskasta Belgiaan⁶⁰. Henkilön muuttaessa Ranskan ulkopuolelle oli kansallisen lainsäädännön mukaan Ranskalla oikeus asettaa vero piileville arvonnousuille. Tämän katsottiin olevan sijoittautumisvapauden vastaista, vaikka ehtona oli, että vero palautetaan, mikäli arvopaperit omistettaisiin vielä viiden vuoden kuluttua muutosta. De Lasteyrie du Saillant ja sitä seuranneen asian N⁶¹ katsottiin soveltuvan suoraan yhtiöiden maastapoistumisverotukseen⁶².

Asiassa de Lasteyrie du Saillant veronmaksun lykkäämiselle asetetut ehdot katsottiin perusvapauksia rajoittavaksi⁶³. Vakuuksien vaatimisen katsottiin rajoittavan mahdollisuutta käyttää vakuutena olevaa omaisuutta, mikä asetti rajat ylittävän tilanteen epäedulliseen asemaan kotimaisiin tilanteisiin verrattuna. Ainoaksi hyväksytyksi ehdoksi katsottiin ilmoituksen vaatiminen varojen hallinnan jatkumisesta tai ilmoitus varojen myynnistä⁶⁴. De Lasteyrie du Saillantien jälkeen maastapoistumisverotus katsottiin huomattavasti kielteisemmäksi, kuin mihin sitä seurannut oikeuskäytäntö johtaa.⁶⁵

⁶⁰ C-09/02 de Lasteyrie du Saillant, kohdat 12-18.

⁶¹ C-470/04 N.

⁶² Komissio 2006, s. 6.

⁶³ Myös Rivolta 2010, s. 35.

⁶⁴ C-09/02 de Lasteyrie du Saillant, kohdat 46 ja 47.

⁶⁵ Ks myös Albin, de Man 2011, s. 619-625.

4.1.2 C-371/10 National Grid Indus

EU-tuomioistuimen 29. marraskuuta 2011 antama ratkaisu asiassa C-371/10 National Grid Indus muutti yritysten maastapoistumisverotusta eri suuntaan luonnollisten henkilöiden verotuksesta. Asiassa oli kysymys Alankomaiden oikeuden mukaan perustetusta yhtiöstä National Grid Indus BV:stä, joka siirsi tosiasiallisen johtopaikkansa Alankomaista Iso-Britanniaan. National Grid Indusilla oli ollut saatavia Iso-Britanniaan sijoittautuneelta National Grid Company plc -nimiseltä yhtiöltä. Johtopaikan siirron myötä saataville syntyi realisoitumaton valuuttakurssivoitto. Koska johtopaikan siirron jälkeen vain Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli verotusoikeus yhtiön liiketoiminnan voittoihin ja luovutusvoittoihin, määrättiin Alankomaiden lainsäädännön mukainen maastapoistumisvero⁶⁶ myös kyseiselle valuuttakurssivoitolle⁶⁷. National Grid Indus nosti kanteen käräjäoikeuteen, ja tämän pysyttyä päätöksessä yhtiö valitti edelleen ylioikeuteen, joka esitti EU-tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä⁶⁸.

Ensimmäisessä EU-tuomioistuimelle esitetyssä kysymyksessä kysyttiin, voiko jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustettu yhtiö vedota SEUT 49 artiklaan tullessaan verotetuksi lähtövaltiossaan siirtäessään johtopaikkansa toiseen jäsenvaltioon⁶⁹. Ratkaisevaksi kysymyksen osalta nousi EU-tuomioistuimen ratkaisussa se, että Alankomaiden lainsäädännön mukaan noudatetaan perustamisteoriaa, jolloin johtopaikan siirrolla ei ole vaikutusta yhtiön oikeudelliseen asemaan sen lähtövaltiossa⁷⁰. Sisämarkkinoiden kannalta edullisempaa järjestelmää noudattavalla valtiolla tulisi olla toimivalta asettaa verotuksellisia vaatimuksia yhtäläillä kuin asuinvaltioteorian mukaisilla jäsenvaltioilla on toimivalta vaatia

⁶⁶ Vuoden 1969 yhteisöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) 8§, jonka mukaan yhteisöveron kantamiseen sovelletaan vuoden 1964 tuloverolain (Wet op de inkomstenbelasting 1964) 16§:ää, jossa säädetään: ”Yrityksen tulot, joita ei vielä ole kirjattu - -, luetaan sen kalenterivuoden voittoon, jolloin se, jonka lukuun yritystoimintaa harjoitetaan, lakkaa saamasta kyseisestä yrityksestä veronalaista tuloa Alankomaissa- -”.

⁶⁷ C-371/10 National Grid Indus, kohta 13.

⁶⁸ C-371/10 National Grid Indus, kohta 21 Ks. Myös Van den Broek – Meussen, 2012 s.190 sekä Penttilä 2013, s 121-124.

⁶⁹ C-371/10 National Grid Indus, kohta 22.

⁷⁰ C-371/10 National Grid Indus, kohta 28 ja 32.

yhtiön purkamismenettelyä⁷¹. Onneksi EU-tuomioistuin otti tämän huomioon ratkaisussaan⁷².

Toisessa ja kolmannessa EU-tuomioistuimelle esitetyssä kysymyksessä oli kyse siitä, onko National Grid Indusille määrätty maastapoistumisvero ristiriidassa SEUT 49 artiklan kanssa niin, ettei sitä voida perustella verotusvallan tasapainoisella jakautumisella jäsenvaltioiden kesken, ja vaikuttaako vastaukseen se, että maastapoistumisvero koskee valuuttakurssivoittoa, joka ei ilmene vastaanottavan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan⁷³. Ratkaisussaan EU-tuomioistuin katsoi piilevän arvonnousun verottamisen olevan sijoittautumisvapauden vastainen, sillä vastaavaa kohtelua ei olisi syntynyt, mikäli yhtiö olisi siirtänyt tosiasiallisen johtonsa Alankomaiden alueella⁷⁴. Huomionarvoiseksi nousi Alankomaiden verolainsäädännön sekä Yhdistyneen kuningaskunnan verosopimuksen merkitys verotusvallan tasapainoiseen jakautumiseen kyseisten jäsenmaiden välillä. Piilevien arvonnousujen verotus siinä jäsenvaltiossa, jossa ne ovat syntyneet, on omiaan estämään arvonnousujen kaksinkertaisen verotuksen. EU-tuomioistuin katsoi verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamisen oikeuttavan veron määräämisen johtopaikan siirron yhteydessä⁷⁵.

Tapauksessa National Grid Indus merkittäväksi oikeuttamisperusteeksi nousi verotusvallan tasapainoinen jakautuminen, jonka turvaamisen katsottiin olevan tärkeämpää kuin vapaan sijoittautumisoikeuden toteutumisen. Valtioiden verosuvereniteetin kannalta päätös on oikea, sillä Alankomaat käytti verotusvaltaansa nimenomaan vain sellaisiin arvonnousuihin, jotka olivat syntyneet valtion alueella ajanjaksona, jolloin National Grid Indusin verotuksellinen kotipaikka oli siellä.⁷⁶ Jäsenvaltiot vetosivat myös veronkierron vaaraan. Kuten monessa

⁷¹ C-371/10 National Grid Indus, kohta 29.

⁷² C-371/10 National Grid Indus, kohta 33.

⁷³ C-371/10 National Grid Indus, kohta 21.2 ja 21.3. Siirron jälkeen Englannin punnan määräinen valuuttariski häviää, koska saatavat laskettava kyseisessä valuutassa.

⁷⁴ C-371/10 National Grid Indus, kohta 40 ja 41.

⁷⁵ C-371/10 National Grid Indus, kohta 47 ja 48 sekä lisäksi van den Broek – Meussen 2012 s.190.

⁷⁶ C-371/10 National Grid Indus, kohta 43.

muussa EU-tuomioistuimessa ratkaistussa tapauksessa, myös asiassa National Grid Indus tuomioistuin hylkäsi väitteet veronkierron vaarasta⁷⁷.

Sitä vastoin EU-tuomioistuin katsoi suhteettomaksi lainsäädännön, jonka mukaan arvonnousuille määrätty vero peritään ilman vaihtoehtoa ennen tulon realisoitumista⁷⁸. Veron maksaminen realisoitumattomasta tulosta saattaisi aiheuttaa yhtiön taloudellisesta tilasta riippuen kassavirtaongelman, jota ei voida pitää suhteellisuusperiaatteen mukaisena⁷⁹. Toisaalta veronmaksun lykkääminen realisoitumishetkeen aiheuttaa yhtiölle hallinnollisia vaatimuksia, joiden rasittavuus saattaisi tilanteesta riippuen muodostua tavoiteltua raskaammaksi⁸⁰. Esimerkiksi koron tai vakuuden vaatiminen maksua lykkäessä on EU-tuomioistuimen päätöksessä katsottu oikeutetuksi korvaamaan riskin, joka aiheutuu maksun menettämisen mahdollisuuden kasvamisesta ajan kuluessa⁸¹.

Olenneisinta hyväksyttävän maastapoistumisverosäännöksen kannalta on, että se antaa yhtiölle mahdollisuuden valita joko välittömän johtopaikan siirron yhteyteen ajoittuvan veronmaksun tai maksun lykkäämisen realisoitumishetkeen väliltä. Tällöin jää yhtiön arvioitavaksi, kumpi ajankohta aiheuttaa edullisemmat seuraamukset⁸². EU-tuomioistuimen päätöksessä huomionarvoista on, että sallittavan maastapoistumisverosäännöksen ei tarvitse ottaa huomioon johtopaikan siirron jälkeen tapahtuvaa mahdollista varojen arvonalenemista, sillä sen ei voida yksiselitteisesti todeta johtavan kansallista tilannetta epäedullisempaan tilanteeseen, eikä näin olevan ristiriidassa sijoittautumisvapauden kanssa⁸³. Tällä päätöksellään EU-tuomioistuin kumosi sekä julkisasiamiehen lausunnon, että edeltäneessä luonnollista henkilöä koskeneessa tapauksessa N antamansa ratkaisun, jonka mukaan arvonalentuminen on huomioitava joko lähtö- tai vastaanottavan valtion verotuksessa⁸⁴.

⁷⁷ C-371/10 National Grid Indus, kohta 83 sekä 84.

⁷⁸ C-371/10 National Grid Indus, kohta 85.

⁷⁹ C-371/10 National Grid Indus, kohta 68.

⁸⁰ C-371/10 National Grid Indus, kohta 70.

⁸¹ C-371/10 National Grid Indus, kohta 74

Ks. lisää van den Hurk, van den Broek, Korving, 2013, s. 260.

⁸² ECJ Task Force 2013, s.279.

⁸³ C-371/10 National Grid Indus, kohdat 64 ja 63.

⁸⁴ C-470/04 N, kohta 54 Ks. myös ECJ Task Force 2013 s. 278-279.

Mielenkiintoista EU-tuomioistuimen päätöksessä oli kannanotto vakuuksien vaatimiseen, vaikkei ennakkoratkaisua hakenut tuomioistuin ollut varsinaisesti asettanut kysymyksiään niitä koskien. EU-tuomioistuin katsoi, että mahdollisuus vakuuksien vaatimiseen olisi suhteellista eikä näin rikkoisi sijoittautumisvapautta⁸⁵. Kuitenkaan National Grid Indusia edeltäneissä luonnollisen henkilön verotusta koskeneissa tapauksissa de Lasteyrie du Saillant⁸⁶ ja N⁸⁷ vakuuksien vaatimista ei ollut hyväksytty. Myöskään Komissio vs. Portugalia⁸⁸ koskeneessa tapauksessa vakuuksien vaatimiseen ei otettu kantaa. Päätös on ristiriidassa aikaisemman oikeuskäytännön kanssa, jossa EU-tuomioistuin piti vakuuden vaatimista suhteellisuusperiaatteen vastaisena⁸⁹.

Asian National Grid Indus jälkeen Alankomaiden lainsäädännön katsottiin olevat ristiriidassa EU-lainsäädännön kanssa⁹⁰. Lojaliteettiperiaatteen mukaisesti kansallisen lainsäädännön tulee toteuttaa Euroopan unionin sisämarkkinatavoitetta, mikä ei toteutunut Alankomaiden maastapoistumisverotusta koskevissa säännöksissä. Kuten National Grid Indusin tapauksessa, asiassa komissio vastaan Alankomaat sijoittautumisvapautta rajoittavaksi ei katsottu itse maastapoistumisveroa, vaan veron välitöntä perimistä⁹¹. National Grid Indusin tuomion jälkeen päätös osoittaa EU-tuomioistuimen johdonmukaisuutta. Ongelmallisena ei siis pidetä maastapoistumisverotusta sinänsä, vaan ajankohtaa, jolloin vero tulee maksettavaksi⁹².

4.1.3 C-164/12 DMC

23. tammikuuta 2014 annetussa EU-tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskeneessa tuomiossa C-164/12 DMC oli kyse Saksassa sijaitseva kommandiittiyhtiöstä, joka purkautui kaikkien osuuksien siirtämisellä Itävaltalaiseen yhtiöön⁹³. Tällöin sen äänettömällä

⁸⁵ C-371/10 National Grid Indus, kohta 74.

⁸⁶ C-09/02 de Lasteyrie du Saillant.

⁸⁷ C-470/04 N.

⁸⁸ C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta.

⁸⁹ Myös Andersson 2007, s. 448.

⁹⁰ C-301/11 Euroopan komissio vastaan Alankomaat.

⁹¹ C-301/11 Euroopan komissio vastaan Alankomaat.

⁹² Myös Tell 2014, s.47-48.

⁹³ Ks. asiasta DMC myös Pinetz – Schaffer 2014, s. 432ss.

yhtiömiehillä ei ollut enää kiinteää toimipaikkaa Saksassa, minkä vuoksi Saksa menetti verotusoikeutensa voittoihin, jotka syntyivät yhtiöosuuksien luovutuksesta. Osuuksien arvostus niiden osa-arvoon johti piilevien arvonnousujen verotukseen⁹⁴. Piilevien arvonnousujen verotuksen katsottiin tekevän sijoittajille vähemmän houkuttelevaksi sijoittaa Saksan oikeuden mukaan perustettuun kommandiittiyhtiöön⁹⁵. Verotuksen katsottiin olevan SEUT 63 artiklan mukaista pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista⁹⁶.

Kuten National Grid Indus -tapauksessa, myös tässä EU-tuomioistuimissa katsoi verotusvallan tasapainoisen jakautumisen oikeuttavan arvonnousujen verotuksen ennen niiden tosiasiallista realisoitumista Saksan menettäessä tosiasiasa verotusvaltansa kyseisiin tuloihin⁹⁷. EU-tuomioistuimissa katsoi, että on oikeasuhteista määrittää alueellaan syntyneistä piilevistä arvonnousuista maksettava vero hetkellä, jolloin sen verotusvalta sijoittajaan nähden lakkaa⁹⁸. Saksan lainsäädännön mukaan annettiin mahdollisuus valita veron välittömän sekä viiteen vuosimaksuun porrastetun perimisen välillä. Mahdollisuus veronmaksun porrastamiseen katsottiin olevan suhteellista jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamiseksi⁹⁹. Tapauksen myötä EU-tuomioistuimissa otti kantaa siihen, millainen veronmaksun lykkääminen voidaan katsoa suhteelliseksi. Aikaisemmassa oikeuskäytännössä EU-tuomioistuimissa teki selväksi, että hyväksyttävän lainsäädännön tulee antaa mahdollisuus valita välittömän ja myöhemmän maksun väliltä. Asiassa DMC annettiin lisäksi esimerkki porrastetusta veronmaksusta, joka ei todellisuudessa siirrä veronmaksua tulon realisoitumishetkeen asti. Avoimeksi jää kuinka pitkä lykkäys kansallisen lainsäädännön mukaan tulisi mahdollistaa silloin, kuin kyseinen lykkäys ei mahdollistaisi maksun porrastusta.

Tapauksessa EU-tuomioistuimissa otti erikseen kantaa aikaisemmin National Grid Indusia koskeneessa asiassa käsittelemäänsä pankkitakauksen vaatimiseen¹⁰⁰. EU-tuomioistuimissa

⁹⁴ C-164/12 DMC, kohdat 9-16 sekä UmwStG:n 20 §:n 3momentti.

⁹⁵ C-164/12 DMC, kohdat 40 ja 41.

⁹⁶ C-164/12 DMC, kohdat 37-40 sekä 43.

⁹⁷ C-164/12 DMC, kohdat 51,52 sekä 56.

⁹⁸ C-164/12 DMC, kohta 60.

⁹⁹ C-164/12 DMC, kohta 64.

¹⁰⁰ C-164/12 DMC, kohta 65.

vahvisti aikaisemmin asioissa C-9/02 de Lasteyrie du Saillant¹⁰¹ sekä N¹⁰² takauksien rajoittavan vaikutuksen, mutta esitti mahdollisuuden niiden määrittämiseen silloin, kun verovelvollinen valitsee myöhäisemmän veronmaksun¹⁰³. Etukäteen tulisi arvioida ajan kuluessa kasvava riski veron kantamatta jäämiseen¹⁰⁴. Aikaisemmassa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskeneessa oikeuskäytännössä EU-tuomioistuimien katsoi vakuuksien vaatimisen EU-oikeuden vastaiseksi sijoittautumisoikeuden rajoitukseksi¹⁰⁵. National Grid Indusin jälkeen oli selvää, ettei vakuuksien vaatiminen ollut kiellettyä ainakaan yritysten osalta. National Grid Indus -tuomiossa vakuuksien vaatiminen katsottiin oikeutetuksi ajan kulumisen myötä mahdollisen veron menettämisen riskin kasvamisen takia¹⁰⁶. DMC:tä koskeneessa tuomiossaan EU-tuomioistuin katsoi lisäksi, ettei pankkitakausta voida lähtökohtaisesti vaatia, ellei ole etukäteen arvioitu tapauskohtaisesti veron menettämisen riskin suuruutta. Pankkitakauksen on siis oltava suhteutettu veron kantamatta jäämisen todelliseen riskiin¹⁰⁷.

Näin ollen voitaisiin katsoa EU-tuomioistuimen lieventäneen aikaisempaa näkemystään vakuuksien vaatimisesta yrityksiltä. DMC:tä koskevan tuomion myötä vakuuksia ei voida selvästikään vaatia missä tahansa tilanteessa, sillä EU-tuomioistuimen päätöksestä voidaan nähdä, että riski tulee arvioida tapauskohtaisesti¹⁰⁸. Pelkkä riskin mahdollisuus yleisesti ei siis riitä. Toisaalta ei voida tietää varmaksi rajanvetoa suhteellisuusperiaatteen mukaisen ja toisaalta suhteettoman vakuuden välillä. EU-tuomioistuimen kannan muutos voisi olla perusteltua, sillä yrityksille takauksen antaminen ei todennäköisesti aiheuta yhtä suurta kassavirtaongelmaa, kuin luonnollisille henkilöille, joita aikaisemmat EU-tuomioistuimen ratkaisut koskivat¹⁰⁹. Kassavirtaongelmaa ei nostettu DMC:n tuomiossa esille, mikä jätti kysymyksen vakuuden vaatimisesta avoimeksi.

¹⁰¹ C-164/12 DMC, kohta 47.

¹⁰² C-164/12 DMC, kohta 36.

¹⁰³ C-164/12 DMC, kohta 66.

¹⁰⁴ C-164/12 DMC, kohta 67.

¹⁰⁵ C-09/02 de Lasteyrie du Saillant ja N.

¹⁰⁶ C-371/10 National Grid Indus, kohta 74.

¹⁰⁷ C-164/12 DMC, kohta 69.

¹⁰⁸ C-164/12 DMC, kohdat 67 ja 69.

¹⁰⁹ Myös Nykänen 2012 s. 180.

4.1.4 C-657/13 Verder LabTec

Toukokuussa 2015 Euroopan unionin tuomioistuin antoi ratkaisun asiassa C-657/13 Verder LabTec GmbH & Co. KG vastaan Finanzamt Hilden¹¹⁰. Verder LabTec on Saksan oikeuden mukaan perustettu kommandiittiyhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa¹¹¹. Asiassa Verder LabTec oli kysymys yhtiön omien patentti-, tavaramerkki- ja hyödyllisyysmallioikeuksien luovuttamisesta Alankomaissa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalleen¹¹².

Saksan oikeuden mukaan oikeuksiin sisältyneille piileville arvonnousuille määrättiin vero oikeuksien siirtyessä Saksan verotusvallan ulkopuolelle¹¹³. Vaikka veron määrä laskettiin poismuuttohetken käyvän arvon perusteella, tuli vero maksettavaksi kymmenenä tasaeränä seuraavan kymmenen vuoden aikana¹¹⁴. Verder LabTec nosti kanteen päätöksestä katsoen, että kyseinen päätös loukkasi SEUT 49 artiklan sijoittautumisvapautta, sillä veron maksaminen kymmenessä erässä ennen tulon realisoitumista on rajoittavampi vaihtoehto kuin veron maksaminen tulon realisoitumishetkellä. Verder LabTec katsoi veron maksamisen ennen realisoitumishetkeä olevan suhteettomuusperiaatteen vastainen.¹¹⁵

Saksan veroviranomainen katsoi, että Saksan maastapoistumisverolainsäädännön muodostama sijoittautumisvapauden rajoitus oli oikeutettavissa yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä ja vaati näin ollen kanteen hylkäämistä¹¹⁶. Kyseinen veroviranomainen perusteli lisäksi, että mahdollisuus veronmaksun lykkäämiseen oli oikeasuhtaista¹¹⁷. Saksan tuomioistuin katsoi kansallisen lainsäädännön olevan SEUT 49 artiklan vapaan sijoittautumisoikeuden vastainen¹¹⁸. Tuomioistuimen arvioinnin mukaan, vaikka veron määrittäminen poismuuttohetkellä olisi oikeasuhtainen toimi, veron kantaminen ennen siihen liittyvän tulon realisoitumista muodostuisi suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi huolimatta

¹¹⁰ C-657/13 Verder LabTec.

¹¹¹ C-657/13 Verder Labtec, kohta 18.

¹¹² C-657/13 Verder Labtec, kohta 18.

¹¹³ C-657/13 Verder Labtec, kohta 19.

¹¹⁴ C-657/13 Verder Labtec, kohta 20 ja 21.

¹¹⁵ C-657/13 Verder Labtec, kohta 23.

¹¹⁶ C-657/13 Verder Labtec, kohta 24.

¹¹⁷ C-657/13 Verder Labtec, kohta 24.

¹¹⁸ C-657/13 Verder Labtec, kohta 26.

siitä, että vero jaksotettaisiin useammalle vuodelle¹¹⁹. Tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esitti EU-tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen: ”Onko SEUT 49 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden kanssa yhteensopivaa se, että kansallisen säännösten mukaan hyödykkeen luovutusta saman yrityksen kotimaisesta kiinteästä toimipaikasta ulkomaiseen pidetään hyödykkeen ottamisena muuhun kuin yrityskäyttöön sillä seurauksella, että näin syntyy poisottovoittoa [piilevien arvonnousujen] tulouttamisesta, ja että toisessa kansallisessa säännöstössä suodaan mahdollisuus jakaa poisottovoitto tasan viidelle tai kymmenelle vuodelle?”¹²⁰.

Verder LabTec vaati asian käsittelyn hylkäämistä ennakkoratkaisukysymyksen hypoteettisen luonteen vuoksi, sillä kyseessä ollut asia ei käsitellyt veron maksamista jaksotettuna viiteen yhtä suureen erään, vaan pelkästään veronmaksun jaksottamista kymmenessä vuosittaisessa erässä¹²¹. Myös EU-tuomioistuin katsoi kysymyksen olevan hypoteettinen viiden vuoden jaksottamisen osalta ja toisti julkisasiamiehen toteamuksen, että asia on tältä osin jätettävä tutkimatta¹²². EU-tuomioistuin katsoi, että esitetty kysymys on ymmärrettävä seuraavasti: ”onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jossa säädetään, että kun kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan yhtiön hyödykkeitä siirretään sen toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella näistä hyödykkeistä syntyneet piilevät arvonnousut on tuloutettava, näitä piileviä arvonnousuja on verotettava ja niihin kohdistuvan veron kantaminen on jaksotettava kymmenelle vuodelle”¹²³.

EU-tuomioistuin muistutti asian tarkastelussa, että SEUT 49 artiklan mukaan EU-jäsenvaltioilla on velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Jäsenvaltion oikeuden mukaan perustetuilla yhtiöillä on näin ollen oikeus harjoittaa liiketoimintaansa myös muissa jäsenvaltioissa.¹²⁴ Lisäksi esiin nostettiin tosiasia, että sijoittautumisvapauden

¹¹⁹ C-657/13 Verder Labtec, kohta 26.

¹²⁰ C-657/13 Verder Labtec, kohta 27.

¹²¹ C-657/13 Verder Labtec, kohta 28.

¹²² C-657/13 Verder Labtec, kohta 30 ja JAM kohta 18.

¹²³ C-657/13 Verder Labtec, kohta 31.

¹²⁴ C-657/13 Verder Labtec, kohta 32.

vastaista on sekä muista jäsenvaltioista tulevien kohtelemisen omia kansalaisia heikommin että oman kansallisen lainsäädännön mukaan perustetun yhtiön estäminen sijoittautua toiseen jäsenvaltioon¹²⁵.

Kuten aikaisemmissa EU-tuomioistuimen maastapoistumisverotusta käsitelleissä ratkaisuisa, myös käsillä olleessa asiassa katsottiin, että rajat ylittävän tilanteen verotus muodosti sijoittautumisvapauden rajoituksen, kun vastaavassa kansallisessa tilanteessa piileville arvonnousuille ei vastaavaa veroa määrättäisi vaan verotus tapahtuisi vasta tulon realisoiduttua¹²⁶. EU-tuomioistuin totesi, että rajat ylittävää ja kansallista siirtoa ei voida pitää toisistaan poikkeavina, ja näin ollen erilaista verotuskohtelua ei voida selittää sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti katsottuna erilaisia¹²⁷.

Saksan hallitus perusteli sijoittautumisvapauden rajoitusta verotusvallan tasapainoisella jakautumisella, joka on EU-tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite¹²⁸. Merkittäväksi EU-tuomioistuin katsoi lähtövaltion alueperiaatteen mukaisen oikeuden verottaa alueellaan syntyneitä arvonnousuja ennen kuin se menettää verotusvaltansa varojen siirtyessä valtion rajojen ulkopuolelle toiseen jäsenvaltioon¹²⁹. Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen on katsottu EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä tyypillisesti hyväksytyksi oikeuttamisperusteeksi. Asian C-164/12 DMC tuomiota mukaillen EU-tuomioistuin totesi, että jäsenvaltiolla on oikeus säätää myös muunlaisesta verotuksesta, kuin arvonnousujen verotuksesta tulon realisoitumishetkellä, jotta voidaan turvata varojen verottaminen¹³⁰. EU-tuomioistuin katsoi Saksan lainsäädännön olevan omiaan turvaamaan Saksan alueella syntyneiden realisoitumattomien arvonnousujen verotuksen ja verotuksen tasapainoisen jakautumisen¹³¹. Ratkaisun perusteella veronmaksun jaksottamista kymmenelle vuodelle tulee pitää oikeasuhtaisena, sillä aikaisemmin tapauksessa DMC katsottiin veronmaksun

¹²⁵ C-657/13 Verder Labtec, kohta 33.

¹²⁶ C-657/13 Verder Labtec, kohta 36 ja 37.

¹²⁷ C-657/13 Verder Labtec, kohta 38.

¹²⁸ C-657/13 Verder Labtec, kohta 41 ja 42.

¹²⁹ C-657/13 Verder Labtec, kohta 43 ja 44.

¹³⁰ C-657/13 Verder Labtec, kohta 45.

¹³¹ C-657/13 Verder Labtec, kohta 47.

jaksottamisen viidelle vuodelle olevan oikeasuhteista¹³². Näin ollen EU-tuomioistuin katsoi, ettei Saksan lainsäädäntö muodostanut SEUT 49 artiklan vastaista sijoittautumisvapauden rajoitusta¹³³.

Ratkaisusta voidaan todeta, että EU-tuomioistuimen mukaan oikeasuhteista on, että veron määrä on laskettu sen ajankohdan mukaan, jolloin Saksa on menettänyt varotusvaltansa alueensa ulkopuolelle siirrettyihin varoihin¹³⁴. Lisäksi EU-tuomioistuin korosti totuttuun tapaan, että verovelvolliselle on annettava mahdollisuus valita välittömän veronmaksun ja veronmaksun lykkäyksen väliltä¹³⁵. Huomionarvoista on toisaalta se, ettei EU-tuomioistuin vielääkään ota varsinaisesti kantaa vakuuden asettamiseen. Unionin tuomioistuin toteaa, että veronmaksun lykkäyksen valitessaan verovelvollisen maksettavaksi tulee veron määrän lisäksi mahdollisesti kansallisen lainsäädännön mukaiset korot¹³⁶. Näin ollen voidaan pitää selvänä, että kansallinen lainsäädäntö voi määrätä korkoa lykätylle veron määrälle. EU-tuomioistuin korostaa, että huomioon on otettava veron kantamattajäämisen riski, joka kasvaa ajan myötä ja toteaa, että jäsenvaltio voi ottaa riskin huomioon kansallisessa lainsäädännössään¹³⁷. Avoimeksi jää kysymys siitä, tuleeko esimerkiksi korko tai vakuus vaatia kansallisen lainsäädännön mukaan myös kotimaisessa tilanteessa, jotta rajat ylittävässä tilanteessa koron vaatiminen ei muodostuisi sijoittautumisvapauden vastaiseksi. Avoimeksi jää se, onko riskin suuruudella merkitystä, vai voidaanko vakuus asettaa aina, kun havaitaan vähäinen riski veron maksamattajäämiselle.

¹³² C-657/13 Verder Labtec, kohta 52 sekä C-164/12 DMC, kohta 64.

¹³³ C-657/13 Verder Labtec, kohta 53 ja 54.

¹³⁴ C-657/13 Verder Labtec, kohta 48.

¹³⁵ C-657/13 Verder Labtec, kohta 49.

¹³⁶ C-657/13 Verder Labtec, kohta 49.

¹³⁷ C-657/13 Verder Labtec, kohta 49.

4.2 Maastapoistumisverotuksen tulevaisuuden näkymiä

4.2.1 Veronkiertämisen estämiseksi annettu ohjepaketti

Euroopan komissio on tammikuussa 2016 antanut ohjepaketin veronkiertämisen estämiseksi. Komission veronkiertämisen estämiseksi antama paketti on osa komission tavoitetta kohti reilumpaa, yksinkertaisempaa ja tehokkaampaa yritysverotusta Euroopan unionin sisällä. Komission antama paketti sisältää konkreettisia toimia ehkäisemään aggressiivista verosuunnittelua, lisäämään verotuksen avoimuutta sekä luomaan yhtiöille tasapuoliset edellytykset toimia Euroopassa. Tarkoituksena on auttaa jäsenvaltioita estämään veronkiertoa ja taata verojen maksu siellä, missä yhtiöt tekevät tuottoa.¹³⁸

Veronkiertämisen estämiseksi annettu paketti koostuu useista osista, joista maastapoistumisverotuksen kannalta merkittävin lienee Euroopan neuvoston ehdotus direktiiviksi veronkiertämisen estämiseksi. Ehdotus direktiivistä on seurausta G20-ryhmän ja OECD:n veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämistä koskevan hankkeen (BEPS) loppuun saattamiselle ja se on annettu, koska yhtiöverotuksen väärinkäytöksiä on haluttu lähestyä tehokkaammilla ja johdonmukaisemmilla, koko Eurooppaa koskevilla toimilla.¹³⁹

Direktiivin tavoitteena on estää veronkiertoa, joka haittaa sisämarkkinoiden toimintaa väärin arvioimalla liiketoiminnallisia päätöksiä ja aiheuttaa näin epäoikeudenmukaista verokilpailua. Ehdotetussa direktiivissä on säädetty veronkiertämisen estämistä koskevat säännöt kuudella alalla: korkojen vähennyskelpoisuus; maastapoistumisverotus; vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä koskeva lauseke; yleinen väärinkäytöksiä koskeva sääntö; ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännöt ja puitteet verokohtelun eroavuuksien estämiseksi.¹⁴⁰

¹³⁸ Komissio 2016a, s.1-4.

¹³⁹ Komissio 2016b, s. 3.

¹⁴⁰ Komissio 2016a, s.1-4.

4.2.2 Direktiiviehdotus veronkiertämisen estämiseksi

Veronkiertämisen estämiseksi annettu ehdotus direktiivistä on kauan kaivattu lisä maastapoistumisverotukseen Euroopassa. Kansallisten lainsäädäntöjen eroavaisuudet ja sisämarkkinatavoite eivät ole maastapoistumisverotuksen yhteydessä toimineet toivotulla tavalla, mikä on ollut huomattavissa maastapoistumisverotukseen liittyvässä oikeuskäytännössä. Maastapoistumisverotuksesta annettu direktiivi selventäisi osaltaan vaatimuksia siitä, miten Suomen tulisi muuttaa olemassa olevaa lainsäädäntöään.

Neuvoston ehdottama direktiivi vastaa maastapoistumisverotuksen osalta pitkälti EU-tuomioistuimen antamaa oikeuskäytäntöä. Direktiiviehdotuksen viidennen artiklan mukaan verovelvollinen on velvollinen maksamaan maastapoistumisveron silloin, kun varoja siirretään päätoimipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai päätoimipaikkaan, tai kun verovelvollinen siirtää kotipaikkansa tai kiinteän toimipaikkansa pois jäsenvaltiosta¹⁴¹. Maastapoistumisvero tulee siis maksettavaksi varoille, jotka siirtyvät pois jäsenvaltion verotusvallasta.

Ehdotus sisältää mahdollisuuden veronmaksun lykkäämiselle. Viidennen artiklan 2 momentissa määritellään, että veronmaksua voidaan lykätä viiteen vuosittaiseen erään silloin, kun varat eivät siirry Euroopan talousalueen ulkopuolelle¹⁴². Vero tulee maksettavaksi välittömästi silloin, kun siirretyt varat myydään, siirretään Euroopan talousalueen ulkopuolelle, verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka tai kiinteä toimipaikka siirretään Euroopan talousalueen ulkopuolelle tai verovelvollinen tekee konkurssin tai asetetaan likvidaatioon¹⁴³. Direktiiviehdotuksen mukaan korkoa voitaisiin veloittaa maksamattomalta verolta verovelvollisen valitessa veronmaksamisen lykkäyksen¹⁴⁴.

Ehdotuksen 5 artiklan 5 momentin mukaan vastaanottavan jäsenvaltion tulee hyväksyä lähtövaltion vahvistama varojen markkina-arvo varojen aloitusarvoksi verotarkoituksissa¹⁴⁵.

¹⁴¹ Komissio 2016b, s. 19.

¹⁴² Komissio 2016b, s. 19.

¹⁴³ Komissio 2016b, s. 20.

¹⁴⁴ Komissio 2016b, s. 19.

¹⁴⁵ Komissio 2016b, s. 20.

Tämä olisi kaivattu parannus eurooppalaiseen maastapoistumisverotukseen, sillä se poistaisi ongelman siitä, että jäsenvaltiot voivat arvostaa siirtyvät varat eriarvoisiksi. Arvostamisongelma on aiheuttanut samojen varojen kaksinkertaista verotusta tai toisaalta mahdollisesti varoja on jäänyt verottamatta erilaisiin arvoihin arvostamisen vuoksi. Yhtenäiset säännöt varojen arvostamiselle olisivat edellytys toimiville sisämarkkinoille.

Sisämarkkinoiden kannalta positiivista ehdotuksessa on 5 artiklan 7 momentti, jonka mukaan maastapoistumisverotusta koskevaa artiklaa ei sovellettaisi luonteeltaan tilapäisiin varainsiirtoihin¹⁴⁶. Näin välttyttäisiin kaksinkertaiselta verotukselta silloin, kun varat siirtyvät useaan otteeseen ja verotus tällä hetkellä saatettaisiin toimittaa useasti samoille siirtyville erille. Se, että maastapoistumisverotuksesta säädettäisiin direktiivillä, toisi parannuksia Euroopan sisämarkkinoiden kannalta. Vastaavia parannuksia ei voida tehdä vain yksittäisten jäsenmaiden osalta, vaan muutosten tulisi koskea yhtenäisesti kaikkia jäsenvaltioita. Direktiivi vastaisi tarpeeseen maastapoistumisverotuksen yhtenäistämiseen jäsenvaltioiden välillä¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Komissio 2016b, s.20.

¹⁴⁷ Ks. esim. Kotanidis 2004, s. 382 sekä van den Hurk, van den Broen, Korving 2013, s.263-.

5 EUROOPPALAISTEN LAINSÄÄDÄNTÖJEN KEHITYS

5.1 Taustaa

Euroopan unionin komissio on asian National Grid Indus jälkeen nostanut useita kanteita jäsenmaiden maastapoistumisverotukseen liittyen¹⁴⁸. Myös EFTA:n valvontaviranomainen on antanut tuomiot Islannin ja Norjan maastapoistumisverotukseen liittyen. EU-tuomioistuimen tulkintalinja on kehittynyt National Grid Indus -tuomion jälkeen annettujen tuomioiden myötä. EU-tuomioistuimen ja EFTA:n tuomioiden jälkeen maastapoistumisverolainsäädäntöihin on kaivattu muutosta useissa Euroopan maissa, sillä useiden maiden lainsäädännöt osoittautuivat EU-oikeuden vastaisiksi.

Muutoksia kansallisiin verolakeihin tehtiin jo heti asian National Grid Indus jälkeen, mikä näkyy tämänhetkisissä maastapoistumisverolainsäädännöissä Euroopan sisällä. EU-tuomioistuimen tulkintalinjan on kehittynyt vielä muun muassa C-164/12 DMC ja Verder LabTec -tuomioiden myötä. Tarkasteluun nousee miten kansalliset lainsäädännöt ovat kehittyneet vastaamaan EU-oikeuden vaatimuksia ja toisaalta myös miltä osin kansallisissa lainsäädännöissä olisi vielä tarvetta muutokselle.

5.2 Alankomaat

Euroopan unionin tuomioistuin katsoi 29. marraskuuta 2011 antamassaan tuomiossa Alankomaiden maastapoistumisverolainsäädännön aiheuttavan SEUT 49 artiklan vastaisen vapaan sijoittautumisoikeuden rajoituksen¹⁴⁹. EU-tuomioistuin katsoi vaatimuksen välittömästä veronmaksusta suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi silloin, kun realisoitumattomia varoja siirretään toiseen EU- tai ETA-maahan, sillä Alankomaiden lainsäädäntö ei mahdollistanut vapautta valita myöhemmän ja välittömän veronmaksun

¹⁴⁸ Mm. Alankomaat, Espanja, Tanska, Portugali ja Saksa.

¹⁴⁹ C 371/10 National Grid Indus

väliltä¹⁵⁰. Euroopan unionin komissio nosti kanteen Alankomaita vastaan¹⁵¹. EU-tuomioistuin totesi tuomiossaan asiassa C-301/11 Euroopan unionin komissio vastaan Alankomaat National Grid Indus -tuomiota mukaillen Alankomaiden maastapoistumisverolainsäädännön muodostavan SEUT vastaisen rajoituksen vapaalle sijoittautumisoikeudelle¹⁵². Komission nostamassa kanteessa oli kyse paitsi Alankomaiden yritysverolainsäädännön myös tuloverolainsäädännön mukaisista maastapoistumisverosäännöksistä¹⁵³. Näin ollen kanne koski yritysten lisäksi yrittäjämuotoista liiketoimintaa koskevaa maastapoistumisverotusta¹⁵⁴.

National Grid Indus -tuomion jälkeen Alankomaat antoi joulukuussa 2011 väliaikaisen asetuksen koskien muutoksia maastapoistumisverolainsäädäntöön. Asetus edelsi varsinaista lakimuutosta¹⁵⁵, jonka myötä Alankomaiden verotusmenettelylaki¹⁵⁶ mahdollistaa veronmaksun lykkäämisen.¹⁵⁷ Uuden lain myötä yritys voi valita välittömän tai myöhäisemmän maksun väliltä. Veron määrä lasketaan yhä poismuuttohetken mukaan. Myöhäisemmän veronmaksun verovelvollinen voi valita kahdesta vaihtoehdosta: veronmaksun lykkäyksestä tulon realisoitumishetkeen tai vaihtoehtoisesti veronmaksun suorittaminen kymmenessä vuosittaisessa erässä. Valitessaan kumman tahansa myöhäisemmästä veronmaksutavasta Alankomaiden veroviranomaiset vaativat yrityksen toimittavan riittävän vakuuden sekä maksamaan korkoa verolle. Lisäksi valitessaan veronmaksun tulojen realisoituessa verovelvollinen säilyy ilmoitusvelvollisena Alankomaissa, jotta veroviranomaiset voivat seurata varojen realisoitumista.¹⁵⁸

Vuonna 2013 voimaan tulleen lain mukaan maksun lykkäyksen katsotaan päättyvän ja veron tulevan maksettavaksi ensinnäkin silloin, kun verovelvollinen ei enää ole verovelvollinen EU- tai ETA-maassa. Kolmanteen maahan varoja siirrettäessä yrityksellä ei ole

¹⁵⁰ C 371/10 National Grid Indus

¹⁵¹ C-301/11 Euroopan komissio vastaan Alankomaat

¹⁵² C-301/11 Euroopan komissio vastaan Alankomaat

¹⁵³ Van den Broek 2013, s. 183.

¹⁵⁴ Van den Broek 2013, s. 183.

¹⁵⁵ Law of 14 May 2013, amending NL: Tax Collection Law (*Invorde-ringswet*, Iw) of 1990.

¹⁵⁶ Tax Collection Act (*Invorderingswet*), 1990.

¹⁵⁷ Van den Broek 2013, s. 183.

¹⁵⁸ Brilman 2015, s. 443.

mahdollisuutta valita veronmaksun lykkäystä. Toisekseen vero tulee maksettavaksi, jos vakuuden voidaan katsoa olevan riittämätön, tai kolmanneksi, kun varat voitaisiin katsoa realisoituneen kotimaisessa tilanteessa. Tällainen kotimaisessa tilanteessa realisoituminen katsotaan tapahtuneen muun muassa silloin, kun omaisuus luovutetaan tai kun sen arvo on alentunut jatkuvan käytön vuoksi. Yritysten fuusiot tai jakautumiset eivät kuitenkaan realisoi veroa maksettavaksi.¹⁵⁹

Alankomaiden muutettu maastapoistumisverolainsäädäntö vastaa pitkälti Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön linjaa. Veronmaksun lykkäämisen valitessaan yritykselle muodostuu useita velvoitteita, jotka eivät saisi muodostua ankarammiksi kuin välitön veronmaksu. Lain mukaan verovelvollisen on veronmaksun lykkäyksen valitessaan toimitettava riittävä vakuus veroviranomaisille. Vakuuden tulisi olla suhteutettu veron maksamatta jäämisen riskiin. Vakuuden vaatimista ilman tilannekohtaista arviointia voidaan pitää suhteettomana sekä arveluttavana esimerkiksi Euroopan unionin tuomioistuimen asian DMC ratkaisun valossa¹⁶⁰. Vielä ei ole täysin selvää, missä määrin vakuuden vaatimisen voidaan katsoa olevan ristiriidassa Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisujen kanssa. Alankomaiden lainsäädännön mukaan vaadittu ilmoitusvelvollisuus voi muodostua suhteettomuusperiaatteen vastaiseksi aiheuttamansa hallinnollisen taakan myötä. Näin ollen ilmoitusvelvollisuus tulisi rajoittaa vain siihen, mikä on tarpeellista, jotta pystytään seuraamaan varojen tulouttamista. Myös verolle kertyvä korko on omiaan heikentämään yrityksen kassavirtaa verrattuna kotimaiseen tilanteeseen. Koron periminen on saanut kritisointia osakseen¹⁶¹.

5.3 Espanja

Euroopan komissio nosti 18. maaliskuuta 2010 kanteen Espanjaa vastaan koskien Espanjan elinkeinotuloverolakia. Kanteen mukaan Espanjan elinkeinoverolaki kohteli

¹⁵⁹ Brilman 2015, s. 443.

¹⁶⁰ C-164/12 DMC

¹⁶¹ Brilman 2015, s. 444.

epäedullisemmin tilanteita, joissa varoja siirrettiin Espanjan ulkopuolelle verrattuna Espanjan sisällä tapahtuviin tilanteisiin.¹⁶²

Komissio luopui kanteestaan lokakuussa 2014, sillä Espanja muutti maastapoistumiverotukseen liittyvää lainsäädäntöään¹⁶³. Vuoden 2012 loppuun asti voimassa ollut lainmuoto ei antanut mahdollisuutta lykätä veronmaksua realisoitumattomien varojen osalta. Espanjan lainsäädännön mukaan realisoitumattomille varoille määrätään vero silloin, kun 1) Espanjassa rekisteröity yhtiö siirtyy toiseen jäsenvaltioon, ellei yhtiölle jää kiinteää toimipaikkaa Espanjaan 2) kiinteä toimipaikka lakkaa tai 3) kun Espanjassa sijainneeseen kiinteään toimipaikkaan kuuluneet varat lakkaavat liittymästä Espanjassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan¹⁶⁴.

Joulukuussa 2013 annettu lakimuutos tuli takautuvasti voimaan 1.1.2013 alkaen. Muutoksia tehtiin Espanjan elinkeinotuloverolakiin 17.1 ja 84.1 artikloihin. Lakiin lisättiin mahdollisuus valita välittömän ja myöhäisemmän veronmaksun väliltä tilanteissa, joissa vero määrätään realisoitumattomille varoille ja rajat ylittävät tilanteet joutuvat epäedullisempaan tilanteeseen verrattuna Espanjan sisällä tapahtuviin transaktioihin. Lainmuutoksen myötä veronmaksua on ollut mahdollista lykätä siihen asti, kun varat realisoituvat. Varoja siirrettäessä Euroopan unionin ulkopuolelle vero peritään välittömästi, eikä lykkäys ole mahdollinen. Veronmaksun lykkäys edellyttää, että maalla, johon varat siirretään, on tehokas tietojenvaihto Espanjan kanssa. Lisäksi veronmaksun lykkäyksen valitessaan verovelvollisen tulee antaa vakuus Espanjan yleisen verolain mukaisesti¹⁶⁵. Vakuus voidaan tehdä muun muassa pankkitauksena tai käteistalletuksena, mahdollisesti myös muilla tavoin. Maksamattomalle verolle tulee maksaa korkoa. Koron määrä vuonna 2015 on ollut 4.375 % maksamattomasta veron määrästä.

Espanjan verolaki ei monesta muusta Euroopassa voimassa olevasta verolainsäädännöistä poiketen mahdollista veronmaksua osissa ennen veron realisoitumista. Toisaalta

¹⁶² Ks. C-64/11 Euroopan komissio vastaan Espanjan kuningaskunta.

¹⁶³ Pakarinen 2014, s. 33.

¹⁶⁴ BDO 2015 s. 4-5.

¹⁶⁵ General Tax Act.

mahdollisuutta veronmaksuun osissa on pohdittu, sillä ei ole selvää mahdollistaako Espanjan yleisen verolain 65 pykälän sanamuoto veronmaksamisen osissa ennen tulon realisoitumista. Mikäli veronmaksu katsottaisiin mahdolliseksi vuosittaisissa tasaerissä, laskettaisiin maksamattomalle verolle korkoa samaan tapaan kuin veronmaksun lykkäyksessä tulon realisoitumishetkeen.¹⁶⁶

Vuoden 2015 alusta lähtien Espanjan verolakia muutettiin uudemman kerran maastapoistumisverotukseen liittyen. Muutokset eivät vaikuttaneet juurikaan verotuksen toteuttamiseen, mutta verolainsäädännön rakennetta muokattiin. Sisällöllisiä muutoksia tehtiin vuoden 2015 alusta voimaantulleeseen lakiin vain sen osalta, että mahdollistettiin veronmaksun lykkääminen tapauksissa, joissa varat siirretään ETA-valtioon. Vuoden 2013 laki ei mahdollistanut veronmaksun lykkäystä ETA-valtioihin varoja siirrettäessä, minkä katsottiin olevan ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.¹⁶⁷

Muutoksista huolimatta on voitu olla montaa mieltä siitä, kuinka hyvin Espanjan verolainsäädäntö toteuttaa Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaista linjaa. Vaikka Espanjan lainsäädäntö mahdollistaa veronmaksun lykkäämisen, voidaan Espanjan osalta todeta, ettei vakuuden vaatiminen ole täysin ristiriidatonta. Espanjan lainsäädäntö ei ota huomioon veron maksamatta jäämisen riskiä, vaan vakuus vaaditaan aina, kun valitaan maksun lykkääminen tulon realisoitumishetkeen. Veronmaksun lykkäämisen yhteydessä maksamattomalle verolle kertyy korkoa. Korko kertyy ilman minkäänlaista aikarajoitusta, jolloin on mahdollista, että koron määrä muodostuu lopulta suuremmaksi kuin varsinaisen veron määrä olisi muodostunut, jos vero olisi maksettu välittömästi. Se, onko tilanne, jossa korkoa maksetaan lopulta enemmän kuin veron todellinen määrä, suhteellisuusperiaatteen mukainen, voidaan kyseenalaistaa. Voitaisiin katsoa, että näin ei ole varsinkaan silloin, jos veron maksamatta jäämistä ei arvioida tilannekohtaisesti.¹⁶⁸

¹⁶⁶ BDO 2015, s. 6.

¹⁶⁷ BDO 2015, s. 6.

¹⁶⁸ Ks. esim Pötgens ym. 2016, s.61.

5.4 Portugali

Portugalin lainsäädännön mukaan maastapoistumisvero on tullut maksettavaksi silloin, kun yhtiö siirtää kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa Portugalin ulkopuolelle. Myös ulkomaalaisen siirtäessä varoja pois Portugalissa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan on maastapoistumisvero määrätty Portugalin verotusvallan ulkopuolelle siirtyvien varojen osalta.¹⁶⁹ Portugalin lainsäädäntö ei aiheuta ristiriitaa tilanteessa, jossa ulkomaalaisen yhtiön kiinteä toimipaikka Portugalissa lakkaa verrattuna portugalilaisen yhtiön lakkaamiseen. Näin ollen sijoittautumisvapautta ei tarvinnut tarkastella kiinteän toimipaikan lakkaamisen osalta¹⁷⁰. 6. syyskuuta 2012 antamassaan ratkaisussa Euroopan unionin tuomioistuin totesi, ettei Portugali ole noudattanut SEUT 49 artiklan mukaista sijoittautumisvapautta, sillä se on pitänyt voimassa kyseisen lain, joka on omiaan kohtelevaan eriarvoisesti rajat ylittäviä ja kotimaisia tilanteita. Oikeushenkilöiden tuloverosta annetun Portugalin lain¹⁷¹ 76 A ja 76 B § mukaan, kun portugalilainen yhtiö siirtää kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai kun ulkomainen yhtiö siirtää Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluvat varat Portugalista toiseen jäsenvaltioon, katsotaan siirtyvät varat sen tilikauden tuloksi, jonka aikana verotettava tapahtuma on tapahtunut. Veron perusteeseen sisällytetään näin ollen piilevät arvonnousut, toisin kuin puhtaasti kotimaisessa tilanteessa.¹⁷² Piilevien arvonnousujen verottaminen ennen tulon realisoitumista katsottiin siis vapaan sijoittautumisoikeuden vastaiseksi.¹⁷³

Portugali oli jo asian C-38/10 komissio vastaan Portugalin tasavalta käsittelyssä todennut, että mikäli Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan Portugalin lainsäädännön katsotaan rajoittavan sijoittautumisvapautta, Portugalin tulee säätää kansallisessa lainsäädännössään mahdollisuudesta maksaa piilevistä arvonnousuista kannettava veron määrä myöhemmin kuin välittömästi verotettavan tapahtuman syntyessä¹⁷⁴. Tuomion jälkeen Portugali on

¹⁶⁹ Ks. kyseinen Portugalin lainsäädäntö C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta, kohta 3.

¹⁷⁰ C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta, kohta 30.

¹⁷¹ Código do Imposto sobre o Redimento das Pessoas Colectivas.

¹⁷² C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta, kohta 36.

¹⁷³ Ks. esim. Világi 2012, s. 350-351 sekä Pötgens ym. 2016, s. 59-60.

¹⁷⁴ Katso mm.. C-38/10 Euroopan komissio vastaan Portugalin tasavalta, kohta 33.

muuttanut lainsäädäntöään vastaamaan paremmin EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Vuonna 2014 voimaan astuneen Portugalin yhtiöiden tuloverolain mukaan, kun portugalissa verovelvollinen yhtiö siirtää kotipaikkansa tai tosiasiallisen johtonsa toiseen ETA-valtioon, voidaan siirtyville varoille asetettu maastapoistumisvero maksaa kolmella tavalla. Muutoksen myötä verovelvollisella on mahdollisuus välittömän veronmaksun lisäksi valita veronmaksun lykkääminen veron syntymishetkeä seuraavaan vuoteen tai veronmaksu viidessä vuosittaisessa erässä. Veronmaksun lykkäämisen edellytyksenä on tehokas tietojenvaihto maiden välillä.¹⁷⁵

Portugalin lainsäädännön mukaan verovelvollisen valitessa veronmaksun lykkäämisen määrätään verolle korkoa ja mahdollinen vakuus. Portugalin lainsäädäntö ottaa huomioon EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön vaatimuksen riskin arvioimisesta vakuutta vaadittaessa. Näin ollen Portugalin lainsäädäntö vastaisi kohtalaisen hyvin oikeuskäytännön asettamia vaatimuksia. Käytännössä tulisi selvittää, kuinka riskiä arvioidaan, jotta varmistuttaisiin siitä, että laki todella toteuttaa oikeuskäytännön vaatimuksia.¹⁷⁶ Huomioitavaa on, että Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vaaditaan riskin tapauskohtaista arviointia, mutta ei ole yksiselitteistä vastausta sille, kuinka suuri riskin tulisi olla, jotta mahdollista vakuutta olisi oikeutettua vaatia EU-oikeutta toteuttaen.

5.5 Tanska

Tanskan maastapoistumisverolainsäädännön mukaan, kun yritys ei ole enää verovelvollinen Tanskassa tai kun yritys on verovelvollinen verosopimuksen mukaan toisessa maassa, katsotaan sen varat kyseisen verovuoden tuloksi Tanskassa. Realisoitumattomat varat arvostetaan poismuuttohetyksen käypään markkinahintaan. Samoin kohdellaan varoja, jotka lakkaavat liittymästä ulkomaalaisen yhtiön kiinteään toimipaikkaan tai Tanskassa sijaitsevaan johtopaikkaan.¹⁷⁷

¹⁷⁵ van den Broek 2014, s. 10-45.

¹⁷⁶ van den Broek 2014, s. 10-45.

¹⁷⁷ Koerver Schmidt 2014, s. 123.

Euroopan unionin tuomioistuimen päätös asiassa C-261/11 Komissio v. Tanska tuomioistuin katsoi Tanskan maastapoistumisverolainsäädännön rikkovan vapaata sijoittautumisoikeutta. Vapaan sijoittautumisoikeuden vastaiseksi katsottiin muun muassa se, että varat jotka lakkasivat liittymästä Tanskassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, katsottiin sen verovuoden tuloksi, jona varat olivat siirtyneet Tanskan verotusvallan ulkopuolelle.

Tuomion jälkeen Tanskan verolainsäädäntöä on muutettu vastaamaan paremmin EU-lainsäädännön vaatimuksia. 1.3.2014 voimaan astuneen lain myötä verovelvollisen on mahdollista vaatia lykkäystä veronmaksuun silloin, kun se siirtää varoja toiseen EU- tai ETA-valtioon. Varojen siirto rinnastetaan yhä varojen luovutukseen ja näin ollen realisoitumattomille varoille määrätään vero jo poismuuttohetken käyvän arvon perusteella. Verovelvollisen tulee vaatia veronmaksun lykkäystä poismuuttovuoden veroilmoituksella tulli- ja veroviranomaiselta. Verovelvollisen on annettava vuosittain veroilmoitus niiltä vuosilta, jolloin veronmaksua lykätään.¹⁷⁸

Veronmaksua voidaan lykätä enimmillään seitsemään vuoteen. Tällöin vero tulee maksaa vuosittaisissa erissä. Vuosittain on maksettava vähintään seitsemäsosa veron määrästä, mutta veronmaksu on mahdollista suorittaa myös nopeammin.¹⁷⁹ Lykkäyksen johdosta verosta peritään vuosittaista korkoa, joka määräytyy Tanskan keskuspankin ohjauskoron mukaan lisättynä yhdellä prosenttiyksiköllä¹⁸⁰. Verolle asetettava korko on aina vähintään kolme prosenttia riippumatta siitä, kuinka matalaksi keskuspankin ohjauskorko muodostuu¹⁸¹.

Muutoksista huolimatta Tanskan maastapoistumisverolainsäädäntöä on kritisoitu useaan otteeseen¹⁸². Ensinnäkin kritiikkiä on saanut se, että veronmaksua lykätessä asetetaan veron määrälle vuosittainen korko. Korko ei ota huomioon millään tavalla maksun lykkäykseen liittyvää riskiä. Tilanteissa, joissa veronmaksun lykkäämisestä huolimatta vero tullaan todellisuudessa maksamaan, olisi koron oltava pienempi kuin tilanteissa, joissa riski veron

¹⁷⁸ Tell 2013, s.19.

¹⁷⁹ Tell 2013, s.19.

¹⁸⁰ Kananoja 2015, s.435.

¹⁸¹ Kananoja 2015, s.435.

¹⁸² Wittendorff 2013 s. 537. Kritisoi hallinnollista taakkaa. Tell 2013 s.20.

maksamatta jäämiselle on suuri. Tanskan keskuspankin ohjauskoron mukainen korko ei huomioi todellisia eroja maksun lykkäykseen liittyvässä riskissä. Lisäksi vuosittainen korko on säädetty vähintään kolmen prosentin suuruiseksi. Näin ollen erityisen matala ohjauskorko ei vaikuta verolle asetettuun korkoon. On kritisoitu, että vuosikorko voi jossain tapauksissa muodostua jopa epäedullisemmaksi vaihtoehdoksi kuin veron välitön maksu, sillä vuosittaisten maksujen lisäksi verovelvollisen taakaksi tulee maksun lykkäyksen yhteydessä vaadittavat hallinnolliset vaatimukset¹⁸³.

Valitessaan veronmaksun lykkäyksen verovelvollinen on velvollinen antamaan veroilmoituksen Tanskassa vuosittain¹⁸⁴. Veronmaksun yhteydessä vaadittavaa ilmoittamisvelvollisuutta on kritisoitu ilmoittamisvelvollisuuden synnyttämien hallinnollisten työn määrän lisääntymisen synnyttävän haitan vuoksi¹⁸⁵. Lykätty vero on lisäksi maksettava välittömästi, mikäli ilmoitusta ei anneta ajallaan¹⁸⁶.

5.6 Italia

Italian maastapoistumisverotuksesta säädetään Italian yhtiöiden tuloverotusta säätelevässä laissa. Maastapoistumisverosäännökset ovat olleet voimassa vuodesta 2003 lähtien. Tällöin vero tuli maksettavaksi silloin, kun varat lakkasivat liittymästä Italiassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Vero määrättiin maksettavaksi välittömästi perustuen varojen poismuuttohetken käyvän arvon ja kirja-arvon erotukseen. Näin ollen piilevien varojen katsottiin realisoituneen poismuuttohetkellä. Italian maastapoistumisverolainsäädäntö oli EU-tuomioistuimen päätöksen asiassa C-371/10 National Grid Indus jälkeen selvästi vastoin EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, ja Italia esitteli uuden maastapoistumisverosäännöksensä vuonna 2012.¹⁸⁷

¹⁸³ Tell 2014, s.53.

¹⁸⁴ Kananoja 2015, s. 435.

¹⁸⁵ Wittendorff 2013, s. 537.

¹⁸⁶ Kananoja 2015, s. 435.

¹⁸⁷ Mojana – Marchio 2012, s. 510-511.

Muutettu lainsäädäntö noudatti pitkälti asian C-371/10 National Grid Indus päätöstä¹⁸⁸. Maastapoistumisverolainsäädäntöön lisättiin kaksi kappaletta, joiden myötä verovelvolliselle tarjottiin mahdollisuus valita veronmaksun lykkäys välittömän veronmaksun sijaan. Veronmaksua voitiin lykätä jopa tulon realisoitumishetkeen asti. Veronmaksun lykkäys tuli mahdolliseksi silloin, kun yhtiö siirtyy toiseen jäsenvaltioon tai ETA-alueen maahan, jonka kanssa Italialla oli tietojenvaihtosopimus.¹⁸⁹ Lainmuutoksen aikaan tällainen sopimus oli vain Norjan kanssa, mutta tällä hetkellä Liechtenstein on ainoa ETA-maa, jonka kanssa sopimus vielä puuttuu¹⁹⁰.

Veronmaksun lykkäykselle annettiin kaksi vaihtoehtoista tapaa. Verovelvollinen saattoi nyt valita veronmaksun lykkäämisen tulon realisoitumishetkeen. Tällöin vero tulisi maksettavaksi sen vuoden lopussa, jonka aikana tulo on realisoitunut. Veronmaksun lykkäämiselle tulon realisoitumisvuoteen ei annettu minkäänlaista takarajaa, mutta verovelvollinen säilyi ilmoitusvelvollisena Italiassa. Vaihtoehtoa kritisoitiin Italiassa siitä, ettei huomioon varsinaisesti otettu riskiä veron maksamatta jäämisestä. Toinen vaihtoehto oli veronmaksun suorittaminen kymmenessä yhtä suuressa erässä. Ensimmäinen erä tuli maksettavaksi vuonna, jona varat lakkasivat liittymästä Italiassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ja loput eristä yhdeksänä seuraavana vuonna. Kolmas vaihtoehto oli veron maksaminen välittömästi. Italian lainsäädäntö mahdollisti myös sen, että siirtyville varoille voitiin valita eri veronmaksutavat. Toisin sanoen osalle varoista voitiin valita veronmaksu osissa ja toisille veronmaksun lykkääminen tulon realisoitumiseen asti samalla, kun joidenkin varojen osalta vero suoritettiin välittömästi. Tämä mahdollisti verovelvolliselle veronmaksun suunnittelu varoittain.¹⁹¹ Muutettua lainsäädäntöä kritisoitiin muun muassa siksi, että se ei ollut täysin yksiselitteinen. Avoimeksi jäi esimerkiksi se, millaisia ilmoitusvelvollisuuksia veronmaksun lykkääminen aiheuttaa. Kyseenalaista oli myös se,

¹⁸⁸ Zucchetti, Petrelli 2014 s. 201.

¹⁸⁹ Mojana – Marchio 2012 s. 510 sekä de Santis 2014, s. 355.

¹⁹⁰ Mojana – Marchio 2012 s. 510

¹⁹¹ Zucchetti, Petrelli 2014 s. 202.

ettei huomioon otettu vakuuden asettamisen mahdollisuutta tai sitä, mitä seuraa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä.¹⁹²

Italia muutti maastapoistumisverolainsäädäntöään toistamiseen vuonna 2014 asian C-164/12 DMC myötä. Tällöin myös aiemman lainsäädännön heikkouksia paranneltiin. Uudet muutokset pitivät yhä verovelvollisella mahdollisuuden valita kolmesta vaihtoehdosta: välitön veronmaksu, veronmaksu tasaerissä sekä veronmaksun lykkäys. Verovelvollisen valitessa veronmaksun lykkäämisen tulon katsotaan uuden lainsäädännön mukaan realisoituvan kymmenen vuotta varojen siirtymisen jälkeen. Veronmaksua ei voida enää lykätä määrittelemättömäksi ajaksi. Vaihtoehtoisesti verovelvollinen voi valita veronmaksun tasaerissä. Uuden lainsäädännön myötä tasaeriä on vähennetty kymmenestä erästä kuuteen, jolloin vero maksetaan kuudessa erässä tulon siirtymisestä alkaen. Mahdollisuus valita eri varallisuuserille erilainen veronmaksu poistui ja näin ollen verovelvollisen tuli noudattaa samaa valitsemaansa tapaa kaikille siirtyville erille. Lainmuutoksen myötä verovelvollisen valitessa kumman tahansa veronmaksun lykkäyksistä tuli maksamattomalle verolle maksaa korkoa. Lisäksi veroviranomaisen arvioinnin myötä voidaan veronmaksun lykkäyksen yhteydessä vaatia vakuutta maksamattomalle verolle.¹⁹³

5.7 Ruotsi

Euroopan komissio antoi Ruotsille 18. syyskuuta 2008 virallisen vaatimuksen muuttaa lainsäädäntöään maastapoistumisverotukseen liittyen. Ruotsin lain mukaan maastapoistumisvero syntyi realisoitumattomille varoille silloin, kun yhtiö siirsi johtopaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai varat lakkasivat kuulumasta Ruotsissa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Myös kiinteän toimipaikan lakkaaminen Ruotsissa aiheutti verotuksen realisoitumattomille varoille. Ruotsin maastapoistumisverolainsäädännön katsottiin rajoittavan SEUT 49 artiklan ja ETA:n perustamissopimuksen 31 artiklan takaavaa

¹⁹² Zucchetti, Petrelli 2014 s. 204.

¹⁹³ BDO 2015, s. 4.

vapaata sijoittautumisoikeutta.¹⁹⁴ Ruotsin korkein hallinto-oikeus¹⁹⁵ katsoi lisäksi jo Malta-tuomiossaan¹⁹⁶ Ruotsin voimassaolleen maastapoistumisverolainsäädännön EU-oikeuden vastaiseksi. Toukokuussa 2009 Ruotsin valtioministeriö antoi lakiesityksen koskien uutta maastapoistumisverotusta¹⁹⁷. Ruotsin hallitus otti esityksen nimiinsä ja valtiopäivien hyväksynnän jälkeen uudet säännökset astuivat voimaan 1.1.2010¹⁹⁸. Ruotsin puututtua EU-oikeuden vastaiseen lainsäädäntöönsä veti Euroopan komissio pois Ruotsia vastaan antamansa vaatimuksen maaliskuussa 2010¹⁹⁹.

Ruotsin muutetun lainsäädännön mukaan maastapoistumisveroa peritään silloin, kun varat siirtyvät osaksi tai kokonaan Ruotsin verotusvallan ulkopuolelle. Varojen katsotaan siirtyvän verotusvallanulkopuolelle silloin, kun varat eivät enää liity verotuksellisesti Ruotsissa asuvaan verovelvolliseen. Verotettavat varat rinnastetaan maastapoistumisverotuksessa luovutusvoittoihin. Muutosten lisäksi Ruotsin lainsäädäntöön lisättiin kokonaan uusi luku 17 a liittyen veronmaksun lykkäykseen. Luvun mukaan verovelvollisen on mahdollista hakea yhden vuoden lykkäystä verotukseensa. Lykkäystä voi hakea uudestaan vuosittain. Vero tulee lopullisesti maksettavaksi viimeistään tulon realisoiduttua tai, kun varat siirretään ETA-alueen ulkopuolelle. Poikkeuksen lykkäykseen tekevät eräät varallisuuserät. Esimerkiksi koneiden ja kaluston osalta maastapoistumisvero on maksettava viidessä vuosittaisessa erässä. Aineettomien hyödykkeiden osalta veronmaksu tulee suorittaa kymmenessä vuosittaisessa erässä. Ruotsin mallissa lykkäyksen yhteydessä ei verolle lasketa korkoa, mikä toteuttaa hyvin sitä, mitä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetään. Tapauksissa, joissa lykkäystä ei uudisteta vuosittaisella anomuksella tai lykkäys myönnetään esimerkiksi aiempaa pienemmälle summalle, lasketaan lykkäyksen päättymisen jälkeen erääntyneelle

¹⁹⁴ Press release IP/08/1362.

¹⁹⁵ Högsta förvaltningsdomstolen.

¹⁹⁶ RÅ 2008 ref.30.

¹⁹⁷ Kananoja 2015, s. 433.

¹⁹⁸ Kananoja 2015, s. 433.

¹⁹⁹ IP/10/299.

erälle viivästyskorkoa²⁰⁰. Ruotsin verolakiin tehtiin lisäyksiä poismuuttotilanteessa verottavaan tuloon luettavien varausten ja vähennysten osalta²⁰¹.

Ruotsin mallia voidaan pitää hyvin EU-oikeutta noudattavana²⁰². Usein EU-oikeuden mukaisuutta arvioitaessa on noussut esille verolle laskettava korko, jonka perimisen on katsottu olevan ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Ruotsin mallissa korko lasketaan vasta viivästyskoron muodossa erääntyneille veroille silloin, kun lykkäys on päättynyt. Tämän voidaan katsoa noudattavan hyvin oikeuskäytännön asettamia vaatimuksia. Lisäksi Ruotsin mallissa ei aseteta vaatimusta vakuuden suorittamiseen verovelvollisen valitessa veronmaksun lykkäyksen. Vakuuden on katsottu usein olevan ristiriitainen EU-oikeuden kanssa varsinkin silloin, kun ei erikseen arvioida riskiä veron maksamatta jäämiseen. Toisaalta Ruotsin malli vaatii vuosittaisen anomuksen veronmaksun lykkäämisen jatkumisen edellytykseksi. Tämän voidaan ajatella aiheuttavan kohtalaisen suuren hallinnollisen haitan. Hallinnollisia vaatimuksia voidaan pitää edellytyksenä sille, että taloudellisia vaatimuksia, kuten korkoa ja vakuutta, ei vaadita. Se, että yhtiö välttyy vakuuden aiheuttamista kassavirtahaitoista hallinnollisten haittojen vuoksi, saattaisi olla hyvä vaihtoehto suhteellisuusperiaatteen valossa.

5.8 Islanti

Joulukuussa 2013 EFTA:n tuomioistuin antoi tuomion asiassa E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti. Asiassa oli kysymys EFTA:n valvontaviranomaisen nostamasta kanteesta Islantia vastaan. Kanne koski Islannin kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan rajat ylittävässä sulautumisessa Islannista poismuuttavalle yhtiölle määrättiin välitön maastapoistumisvero²⁰³. Vastaavassa kansallisessa tilanteessa sulautumiselle ei määrätty vastaavaa verotusta, minkä katsottiin olevan vastoin ETA:n perustamissopimuksen vapaan

²⁰⁰ Kananoja 2015, s. 433. Viivästyskorko on Ruotsin verohallinnon vahvistama peruskorko kerrottuna 125 prosentilla. Vähintään viivästyskorko on 1,25 %. Viivästyskorko on ollut 2013 lähtien 1,25 %.

²⁰¹ Kananoja 2015, s. 433.

²⁰² Myös Kok 2011 s. 74.

²⁰³ E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti.

sijoittautumisoikeuden ja pääomien liikkuvuuden periaatetta²⁰⁴. Islannin entisen verolainsäädännön mukaan, kun sulautuminen tapahtui osakevaihtona, määrättiin välitön vero myyntivoitoille silloin, kun osakkeiden markkina-arvo oli ostohintaa korkeampi. Ostohinnan ja markkina-arvon erotus verotettiin osinkotulona. Samaa menettelyä sovellettiin, kun yhtiön varat siirrettiin ulkomaiseen yhtiöön sulautumisena ilman osakevaihtoa.²⁰⁵ Islannin aikaisemman lainsäädännön mukaan kansallisille sulautumisille oli säädetty verovapaus²⁰⁶. Islannin veroviranomaisen (Ríkisskattstjóri) antaman lausunnon mukaan verovapaus ei ulottunut rajat ylittäviin sulautumisiin²⁰⁷. Näin ollen EFTA tuomioistuin totesi 2. joulukuuta 2013 antamallaan päätöksellä, että Islannin lainsäätö ei toteuta sitä, mitä kansalliselta lainsäädännöltä vaaditaan ETA:n perustamissopimuksen 31 ja 40 artikloiden mukaisen vapaan sijoittautumisoikeuden sekä vapaan pääomien liikkuvuuden turvaamiseksi²⁰⁸.

EFTA:n tuomioistuimen päätöksen jälkeen sulautumiseen liittyvää Islannin verolainsäädäntöä muutettiin vastaamaan ETA:n perustamissopimuksen 31 ja 40 artiklojen asettamia vaatimuksia. Muutokset maastapoistumisverolainsäädäntöön tulivat voimaan 1. tammikuuta 2014. Islannin maastapoistumisverolainsäädäntö tarjosi näin verovelvolliselle mahdollisuuden valita välittömän veronmaksun sekä veronmaksun lykkäämisen väliltä. Veronmaksua voitiin lykätä maksimissaan viisi vuotta, riippumatta siitä, olivatko tulot realisoituneet kyseisenä aikana. Vero laskettiin jo poismuuttohetken todennäköisen luovutushinnan perusteella. Muutoksen myötä veronmaksun lykkäyksen valitessaan verovelvollinen oli mahdollisesti velvollinen suorittamaan riittävän vakuuden. Vuonna 2014 voimaantulleen lain myötä vakuutta vaadittiin silloin, kun veron määrä ylitti 50 miljoonaa Islannin kruunua. Lykätylle verolle tuli maksaa korkoa lykkäyksen ajan. Mikäli varat

²⁰⁴ ETA:n perustamissopimus artiklat 31 ja 40.

²⁰⁵ E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti, kohta 6.

²⁰⁶ E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti, kohta 7.

²⁰⁷ E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti, kohta 8.

²⁰⁸ E-14/13 EFTA valvontaviranomainen vastaan Islanti, kohta 32.

siirtyivät Euroopan talousalueen tai Färsaarien ulkopuolelle tuli maastapoistumisvero maksettavaksi heti.²⁰⁹

Islannin maastapoistumisverolainsäädäntö oli verrattain tiukka, sillä veronmaksua voitiin lykätä enimmillään vain viisi vuotta. Lykkäyksen valitessaan verovelvollisen tuli suorittaa vero yhtenä eränä eikä mahdollisuutta tasaerissä maksamiseen ollut. Asiassa DCM katsottiin suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi se, että verovelvolliselle annettiin mahdollisuus valita välittömän ja viidessä tasaerässä suoritettun veronmaksun väliltä²¹⁰. Epäselvää puolestaan oli tarjoaako viiden vuoden lykkäys suhteellisuusperiaatteen mukaisen vaihtoehdon silloin, kun vero tulee suorittaa yhtenä eränä viiden vuoden kuluttua varojen siirrosta. Islannin maastapoistumisverolain mukaan vakuutta vaadittiin vain silloin, kun veron määrä ylittää 50 miljoonaa Islannin kruunua. Ei voida suoraan ajatella veron maksamattajäämisen riskin kasvavan veron määrän ylittäessä tietyn rahamääräisen rajan. Vaikka vakuutta ei asetettu kaikissa tapauksissa, ei vakuuden asettamista arvioitu täysin siltä pohjalta, kuinka suuri tosiasiallinen riski veron maksamatta jäämiselle muodostuu.

EFTA:n valvontaviranomainen antoi 11. marraskuuta 2015 Islannille pyynnön muuttaa maastapoistumisverolainsäädäntöään lykkäyksen ja vakuuden vaatimisen osalta²¹¹. EFTA:n valvontaviranomaisen mukaan se, että Islannin lainsäädännön mukainen lykkäys mahdollisuus on ristiriidassa vapaan sijoittautumisoikeuden kanssa²¹². Myös vakuuden vaatiminen ilman tapauskohtaista veron maksamatta jäämisen arviointia on EFTA:n valvontaviranomaisen mukaan ristiriidassa SEUT 49 artiklan takaaman vapaan sijoittautumisoikeuden kanssa huolimatta siitä, että vakuutta vaaditaan vain 50 miljoonan Islannin kruunun ylittäviltä veron määriltä²¹³. Islannin veroviranomainen vastasi EFTA:n valvontaviranomaisen pyyntöön muuttavansa maastapoistumisverotusta koskevaa lainsäädäntöä²¹⁴. Muutoksen myötä lainsäädäntö ei vaadi enää vakuuttaa, olettaen, että

²⁰⁹ Agnarsdóttir 2014, s.259 sekä Agnarsdóttir, Jensdóttir 2014, s.157-158.

²¹⁰ C-164/12 DMC, kohta 64.

²¹¹ IBFD Tax News Service - 12 November 2015.

²¹² IBFD Tax News Service - 12 November 2015.

²¹³ IBFD Tax News Service - 12 November 2015.

²¹⁴ IBFD Tax News Service - 20 November 2015.

verosopimus tai muu vastaava tietojenvaihtosopimus on voimassa toisen maan kanssa²¹⁵. Veronmaksua ei myöskään jatkossa tulla vaatimaan välittömästi varojen siirtyessä toiseen maahan²¹⁶. EFTA:n valvontaviranomaisen vaatimuksen mukaiset muutokset Islannin maastapoistumisverotukseen tulivat voimaan 1. tammikuuta 2016²¹⁷. Islannin maastapoistumisverotus on ollut jatkuvan muutoksen alla viime vuosina. Viimeisimmän muutoksen myötä lainsäädäntö on muokkautunut EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaiseksi.

5.9 Norja

Norjan maastapoistumisverolainsäädäntö on verrattain uutta. Vaikka ensimmäiset säännökset tulivat voimaan jo 1991 tehdyn lainmuutoksen myötä, niin suurin osa uudistuksista esiteltiin kolmessa osassa vuoden 2007 jälkeen. Vuonna 2007 esiteltiin maastapoistumisverolaki luonnollisten henkilöiden omistamien osakkeiden myyntivoitoille. Myöhemmin vuonna 2008 Norjassa tuli voimaan maastapoistumisverolaki Eurooppayhtiöille ja lopulta vuonna 2009 Norjan maastapoistumislainsäädäntöä muutettiin kattamaan yhtiöiden maastapoistumistilanteet yleisesti.²¹⁸

Norjan yhtiöitä koskeva maastapoistumisverolainsäädäntö kehitettiin aluksi koskemaan nimenomaan Eurooppayhtiöitä, sillä Eurooppayhtiöt saivat siirtyä Euroopan sisällä yli maiden rajojen ilman verotuksellisia toimenpiteitä²¹⁹. Tämän vuoksi Norjassa ei voitu katsoa yhtiön purkautuvan Norjassa sen siirtäessään tosiasiallisen johtopaikkansa Norjan ulkopuolelle. Tällöin ei myöskään voitu verottaa maan verotusvallan ulkopuolelle siirtyviä varoja. Vuonna 2009 Eurooppayhtiöitä koskeva maastapoistumisverolainsäädäntö laajennettiin koskemaan myös muita yhtiöitä.²²⁰

²¹⁵ IBFD Tax News Service - 20 November 2015.

²¹⁶ IBFD Tax News Service - 20 November 2015.

²¹⁷ IBFD Tax News Service - 07 January 2016.

²¹⁸ Zimmer 2009, s. 115.

²¹⁹ Lisää aiheesta mm. Világi 2012, s.349.

²²⁰ Zimmer 2009, s. 131.

Velvollisuus suorittaa maastapoistumisvero syntyy Norjassa sitä päivää edeltävänä päivänä, jona verovelvollinen lakkaa verosopimuksen tai Norjan kansallisen lainsäädännön mukaan olemasta verovelvollinen Norjassa. Näin ollen maastapoistumisvero asetetaan paitsi Norjassa perustetuille, myös Norjassa toimiville ulkomaisille yhtiöille, jotka siirtävät tosiasiallisen johtonsa Norjan ulkopuolelle. Maastapoistumisvero koskee Norjassa myös osakkeita ja muuta varallisuutta, joka siirretään esimerkiksi yhtiön toiseen toimipaikkaan Norjan ulkopuolelle.²²¹

Norjan maastapoistumisverolainsäädännös ei kuitenkaan vastannut ETA:n perustamissopimuksen asettamia vaatimuksia. Zimmer kritisoi Norjan esittelemää maastapoistumisverolainsäädännöstä ETA:n perustamissopimuksen vastaiseksi jo vuonna 2009²²². Laista puuttui muun muassa mahdollisuus valita myöhemmän ja välittömän veronmaksun väliltä, vaikka kansallisessa tilanteessa tällainen mahdollisuus joidenkin varallisuuserien osalta tarjottiin²²³.

Norjan maastapoistumisverolainsäädännösten sijoittautumisvapauden rajoittamista arvioitiin EFTA:n tuomioistuimen asiassa E-15/11 Arcade Drilling. Asiassa oli kysymys Norjan lain mukaan perustetusta yhtiöstä, joka siirsi tosiasiallisen johtonsa Norjasta Iso-Britanniaan. Tästä johtuen yhtiö katsottiin Norjan ja Iso-Britannian välisen verosopimuksen mukaan Iso-Britanniassa verovelvolliseksi, ja Norjan kansallisen lainsäädännön mukaan yhtiön katsottiin purkautuvan Norjassa. Tuomioistuin totesi lokakuussa 2012 antamassaan ratkaisussa, että ETA:n perustamissopimuksen vastaista ei ole se, että yhtiön katsotaan purkautuvan tosiasiallisen johdon siirtyessä toiseen ETA-maahan. Sitä vastoin suhteettomaksi katsottiin, ettei Norjan lainsäädäntö anna mahdollisuutta valita kyseisessä tapauksessa veronmaksun lykkäystä myöhempään hetkeen. Valinnanmahdollisuuden puute oli vastoin sitä, mitä ETA:n perustamissopimuksen 31 artiklassa sovitaan vapaasta sijoittautumisoikeudesta ETA:n jäsenvaltioille.²²⁴

²²¹ Zimmer 2009, s. 131.

²²² Zimmer 2009, s. 131-148.

²²³ Zimmer 2009, s. 131 ja Kananoja 2015, s.434.

²²⁴ Tarkemmin asia E-15/11.

Norja muutti maastapoistumiseverolainsäädäntöään heti vuonna 2012. Muutokset astuivat takautuvasti voimaan toukokuussa 2012. Norjan verolain mukaan vero peritään poismuuttohetkellä realisoitumattomista varoista. Maastapoistumisverotus rinnastetaan varojen myymiseen Norjasta muuttopäivää edeltävänä päivänä. Muutoksen myötä mahdolliseksi tuli valita veronmaksun lykkääminen käyttö- ja rahoitusomaisuuden osalta silloin, kun varat siirretään toiseen ETA-valtioon. Tällöin veronmaksua voidaan lykätä realisoitumishetkeen asti. Huomionarvoista on, ettei vaihto-omaisuuden ja aineettomien hyödykkeiden osalta vastaavaa valinnan mahdollisuutta anneta, vaan vero on maksettava välittömästi. Myös silloin, kun varat siirtyvät EU-maiden tai ETA-alueen ulkopuolelle, tulee vero maksettavaksi välittömästi. Lykkäyksen edellytyksenä on lykätyn veron määrä sekä vakuuden asettaminen. Vakuuden tulee olla riittävä ja vastata verolle asetettua korkoa. Lykätylle verolle tulee siis maksaa korkoa, joka määräytyy Norjan keskuspankin ohjauskoron mukaan lisättynä yhdellä prosenttiyksiköllä. Riippumatta siitä, valitseeko verovelvollinen veronmaksun lykkäyksen vai välittömän veronmaksun, lasketaan vero poismuuttohetken käyvän arvon ja verotuksessa poistamattoman hankintamenon erotuksesta, eikä mahdollisia arvon alentumisia huomioida myöhemmin.²²⁵

5.10 Yhteenveto

Tarkasteluun on tietoisesti valittu sellaisia maita, joiden maastapoistumisverolainsäädäntöä on tarkasteltu joko Euroopan unionin tuomioistuimessa tai vaihtoehtoisesti EFTA:n tuomioistuimessa. Näin ollen kansallisista laeista löytyy pitkälti vastaavuuksia. Esimerkiksi jokaisen tarkastellun maan lainsäädännöstä löytyy jonkinlainen mahdollisuus verovelvollisen valita välittömän ja myöhemmän veronmaksun väliltä. Piirre ei ole yllättävä, sillä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuissa on selkeästi esitetty veronmaksun välittömän vaatimisen muodostavan SEUT 49 artiklan mukaisen vapaan sijoittautumisoikeuden rajoituksen.

²²⁵ Kananoja 2015, s. 434.

Eroja puolestaan löytyy siinä, millainen lykkäysvaihtoehto välittömälle veronmaksulle annetaan. Maissa, joiden maastapoistumisverolakia on muutettu hyvin pian National Grid Indus -tuomion jälkeen, on huomattavissa tyypillisesti kaksi vaihtoehtoa veronmaksun lykkäykselle. Veronmaksua voidaan lykätä tulon realisoitumishetkeen tai vaihtoehtoisesti vuosittaisiin tasaeriin. Näin on esimerkiksi Alankomaissa sekä Portugalissa. National Grid Indus -tuomion jälkeen olikin oletettavaa, että EU-oikeuden mukaisen maastapoistumisverolain tuli antaa verovelvolliselle mahdollisuus veronmaksun lykkäämiseen nimenomaan tulon realisoitumishetkeen.

Asian DMC myötä on voitu pitää mahdollisena myös sitä, että vero tulisi maksettavaksi jo ennen kuin tulo realisoituu²²⁶. Tällöin merkitystä annettiin sille, että verovelvolliselle oli tarjottava mahdollisuus veronmaksun lykkäämiseen, mutta lykkäyksen ei tarvinnut ulottua tulon realisoitumishetkeen asti. Näin ollen esimerkiksi Tanskassa veronmaksua voidaan lykätä enimmillään seitsemään vuoteen, jolloin vero tulee maksettavaksi seitsemässä vuosittaisessa tasaerässä. Mahdollisuutta veronmaksun lykkäämiseen realisoitumishetkeen asti ei siis ole.

Huomioitavaa on myös Norjan maastapoistumisverolainsäädäntö, jonka mukaan lykkäys on mahdollinen vain tietyille varallisuuserille. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei vielä tähän mennessä ole otettu kantaa siihen, katsottaisiinko vastaavanlainen, hyödykkeiden luonteeseen perustuva mahdollisuus lykkäykselle oikeutetuksi. Tämän voitaisiin katsoa olevan perusteltua esimerkiksi varallisuuden todennäköinen käyttöikä huomioiden.

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuissa on katsottu, että koron ja vakuuden vaatiminen ei itsessään muodosta SEUT vastaista rajoitusta. Koron ja vakuuden asettamista tulisi harkita tapauskohtaisesti. Koron ja vakuuden vaatiminen on unionin tuomioistuimen päätöksissä katsottu suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi silloin, kun on olemassa tosiasiallinen riski veron maksamatta jäämiselle. Kuitenkin vain harva tarkastelun alla olleista laeista tuo esiin vakuuden tai koron asettamisen perustuvan todellisen riskin

²²⁶ DMC, kohta 53 ja viittaus asiaan komissio vastaa Tanska, kohtaan 37.

arviointiin. Tämän voidaan katsoa muodostuvan suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi. Portugalin maastapoistumisverolaki on yksi harvoista, joissa todellisen riskin arviointi otetaan huomioon vakuutta vaatiessa. Islannin lain mukaan vakuus asetettiin vain tietyn rahamääräisen rajan ylittävälle veron määrälle. Veron määrän suuruus ei ole täysin verrannollinen riskin suuruuteen, vaikka mahdollinen menetetty veron määrä olisi tällöin suurempi. EFTA:n valvontaviranomaisen vaatimuksesta Islanti poisti rahamääräisen rajan lainsäädännöstään vuoden 2016 alussa.

Huomionarvoista on myös se, että useat maat vaativat korkoa veronmaksun lykkäyksen yhteydessä. Vaikka vaatimus korosta on katsottu hyväksyttäväksi, ei ole täysin yksiselitteistä, onko korko suhteellisuusperiaatteen mukaista myös silloin, kun korkoa ei vaadita puhtaasti kotimaisessa tilanteessa. Eriarvoinen kohtelu kansallisen ja rajat ylittävän tapauksen välillä voidaan katsoa muodostavan sijoittautumisvapauden rajoituksen. Myös esimerkiksi Espanjan maastapoistumisverolainsäädäntö, jossa korko voi kertyä ilman kattoa tulon realisoitumishetkeen asti, on omiaan muodostumaan suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi, sillä koron määrä voi muodostua suuremmaksi kuin itse vero. Koron vaatimisessa tulisi olla varovainen, eikä tapauskohtaista riskinarviointia tulisi unohtaa. Ruotsin mallia on pidetty EU-oikeuden mukaisena, sillä Ruotsissa verolle ei lasketa korkoa kuin vasta veron erääntymisen jälkeen laskettavan myöhästymiskoron muodossa. Pienempien kassavirtahaittojen kääntöpuolella on toisaalta suuremmat hallinnolliset haitat ja esimerkiksi Ruotsin mallissa lykkäystä veronmaksuun tulee hakea vuosittain. Hallinnollisten haittojen voitaisiin katsoa olevan kohtuullisia verrattuna lainsäädäntöihin, joissa korko voi lopulta muodostua varsinaista veroa suuremmaksi eräksi, kun verolle lasketaan korkoa tulon realisoitumishetkeen asti.

6 TARVE SUOMALAISEN MAASTAPOISTUMISVEROLAIN MUUTOKSELLE

6.1 Suomen oikeustila EU-oikeuden valossa

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkastelun perusteella voidaan todeta, että Suomen maastapoistumisverolainsäädäntö muodostaa SEUT 49 artiklan mukaisen sijoittautumisvapauden vastaisen rajoituksen. Maastapoistumisverotus itsessään olisi perusteltua Suomen verotusvallan turvaamisen vuoksi, mutta vaatimus realisoitumattoman tulon verotuksesta välittömästi varojen siirtyessä Suomen ulkopuolelle voidaan katsoa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa kielleyksi.²²⁷ Myös ainoa suomalaisen maastapoistumisverolain EU-oikeuden mukaisuutta arvioinut tuomioistuinratkaisu, Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu 6.6.2013 T 13/0910/4 päättyy tulokseen, että suomalaisen verolain mukaista verotusta ei voida toteuttaa EU-oikeuden kanssa muodostuvan ristiriidan vuoksi. Mielenkiintoista on myös, että Korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt 16.6.2015 antamallaan päätöksellä veronsaajien oikeudenvallontayksikölle valituslupaa hallinto-oikeuden ratkaisuun VML 70 §:ään vedoten. Valituslupan evääminen voidaan katsoa olevan suomalaisen maastapoistumisverotuksen kannalta epädullinen ratkaisu, sillä olisi ollut mielenkiintoisempaa saada asiaan myös korkeimman hallinto-oikeuden kanta.

Vaikka EVL 51 e § katsotaan olevan EU-oikeuden vastainen, voitaisiin pohtia olisiko korkeimman hallinto-oikeuden ollut mahdollista ratkaisullaan vaikuttaa suomalaiseen maastapoistumisverotukseen. Vaikka verosta on perustuslain mukaan säädettävä lailla, on Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuille annettu painoarvoa verolakien tulkinnassa²²⁸. Vaikka EU-oikeus sivuuttaa ristiriitatilanteessa kansallisen oikeuden, voitaisiin pohtia olisiko kansallinen tuomioistuin voinut tulkita suomalaista verolakia EU-oikeuden rajoissa.

²²⁷ Esim. Lindgren 2014, s. 142 ja Wittendorff 2011, s. 354 Suomen maastapoistumisverotuksen EU-oikeuden vastaisuudesta.

²²⁸ Määttä 2014, s. 232.

Tällöin EU-oikeuden sivuuttava vaikutus ei tarkoittaisi suoraan sitä, ettei kansallista verolakia voida soveltaa.

Tilanteissa, joissa kansallinen lainsäädäntö asettaa sijoittautumisvapauden vastaisen ristiriidan on katsottu, että kansallisessa tuomioistuimessa voidaan soveltaa lainsäädäntöä, jota olisi sovellettu puhtaasti kotimaisessa tilanteessa²²⁹. Toisin sanoen ulkomaalaisen verovelvollisen sijoittautumisvapautta rajoittavan lainsäädännön sijaan sovelletaan ulkomaalaiseen lainsäädäntöä, jota olisi sovellettu kansallisessa tilanteessa, jolloin välttytään sijoittautumisvapauden rajoitukselta²³⁰. EU-oikeus sivuuttaisi rajoittavan lain, mutta verotusoikeutta ei menetettäisi kokonaan. Maastapoistumisverotuksen kannalta tämä tarkoittaisi sitä, että siirtyvät varat tulisivat verotettavaksi vasta realisoitumishetkellä, kansallisen lainsäädännön mukaan.

Maastapoistumisverotuksen luonne asettaa kuitenkin ongelmia kansallista tilannetta koskevan lainsäädännön soveltamiselle sijoittautumisvapautta rajoittavan lainsäädännön asemasta. Esimerkiksi hallinto-oikeuden ratkaisun 6.6.2013 taltio 13/0910/4 tapauksessa oltaisi tulkittu niin, että siirtyvien varojen osalta verotus toimitetaan tulon realisoitumishetkellä, olisi ongelmaksi muodostunut se, ettei verovelvollinen ole enää Suomen verotusvallan alueella hetkellä, jolloin vero määrättäisiin. Ongelmaksi muodostuisi myös tulon realisoitumisen seuraaminen. Oikeuskäytännössä onkin katsottu, että verotuksen ajankohdasta on säädettävä laissa, eikä tuomioistuin voisi tulkita verotus hetken olevan myöhäisempi, ellei siihen ole liittymä kohtaa laissa²³¹. Tuomioistuin ei todennäköisesti voisi katsoa myöskään, että vero määrättäisiin varojen siirtyessä, mutta vero maksettaisiin vasta tulon realisoitumishetkellä, kuten kansallisessa tilanteessa meneteltäisiin. Tällöin toimittaisiin EU-tuomioistuimen asettamissa rajoissa, mutta kansallisen lainsäädännön tulkintamahdollisuuksien rajoilla. Kansallisen lainsäädännön tulisikin säätää veron määräämisestä muuna hetkenä kuin välittömästi varoja siirrettäessä. Jos EU-oikeus perustuisi maastapoistumisverotuksen osalta direktiiviin, voisi lopputulos olla erilainen. Korkein

²²⁹ Ståhl 2008, s. 549.

²³⁰ Ks esim. Ståhl 2008, s. 551, kansallisen verolain soveltamisesta erilaisen kohtelun välttämiseksi.

²³¹ Ståhl 2008, s. 552-553.

hallinto-oikeus on antanut aikaisemmin ratkaisun, jossa direktiivi ja sitä koskeva oikeuskäytäntö ajavat kansallisen lainsäädännön yli²³². Tällä hetkellä maastapoistumisverotuksen osalta EU-oikeus perustuu EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, eikä direktiiviin. Komission antaman direktiiviehdotuksen voimaantulolle onkin tarvetta.

Mahdollisesti Korkein hallinto-oikeus olisi voinut myös esittää ennakkoratkaisukysymyksen EU-tuomioistuimelle, jolloin asiaan olisi saatu selkeä kanta. Toisaalta acte claire mukaisesti ennakkoratkaisua ei tarvitse pyytää, jos EU-tuomioistuimen tulkinta asiaan on niin selkeää ja ilmeistä, että kyseessä olevan asian kannalta ei jää vähäistäkään epäilystä siitä kuinka asia ratkaistaisiin²³³. Tästä voitaisiin päätellä, että Korkein hallinto-oikeus on sitä mieltä, että Suomen maastapoistumisverolainsäädäntö ja EVL 51 e § on niin selkeästi EU-oikeuden vastainen, ettei asiaa tarvitse selvittää EU-tuomioistuimen ratkaisulla.

Voidaan todeta Suomen maastapoistumisverotuksen olevan kestäättömällä pohjalla, sillä verolain mukaista verotusta ei voimassaolevan oikeuskäytännön pohjalta voida toteuttaa. Näin Suomi menettää mahdollisuuden verottaa alueellaan syntyneitä arvonnousuja. Epäkohdan muodostaa myös se, että maastapoistumisverotus itsessään ei ole EU-oikeuden vastaista, vaan ristiriidan muodostaa se, että Suomen lainsäädäntö ei anna mahdollisuutta valita välittömän ja myöhäisemmän veronmaksun väliltä. Näin ollen, lainmuutokselle on tarvetta.

6.2 Mahdollisuus veronmaksun lykkäykselle

EU-tuomioistuimen ratkaisujen perusteella on selvää, että jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen tulee antaa verovelvolliselle mahdollisuus valita välittömän veronmaksun sijasta myöhempi veronmaksu. Aikaisemmista tuomioista oli nähtävissä, että veronmaksu tuli olla mahdollista lykätä tulon realisoitumishetkeen saakka. EU-tuomioistuin on tarkentanut linjaansa ja nyt lykkäykseksi riittää jokin muukin hetki kuin varsinainen

²³² Määttä 2014, s. 184-185.

²³³ Määttä 2014, s. 209.

realisoitumishetki²³⁴. Oleellista on, että mahdollisuus veronmaksun lykkäykselle muodostuu verovelvolliselle edullisemmaksi kuin välitön veronmaksu.²³⁵

Suomen lainsäädäntöä tulisi muuttaa tältä osin, sillä, kuten EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan havaita, Suomen lainsäädäntö muodostaa SEUT 49 artiklan mukaisen sijoittautumisvapauden rajoituksen maastapoistumisveron tullessa maksettavaksi heti, kun varat siirretään Suomen ulkopuolelle. Myös Helsingin hallinto-oikeus tuli tähän päätökseen ratkaisussaan²³⁶. Tällä hetkellä Suomen vallitsevan oikeuskäytännön perusteella EVL 51 e §:n mukaista maastapoistumisverotusta ei voida suorittaa²³⁷. Myös elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmä on esittänyt kannanoton lainsäädännön muuttamiselle²³⁸. Tavoitteeltaan maastapoistumisverotus on toisin sanoen oikeutettua, mutta verotusmenettelyllisesti lainsäädäntöön tulisi tehdä muutoksia.

Tyypillisimmillään veronmaksun lykkäys on verovelvollisen mahdollisuus valita välittömän veronmaksun ja veronmaksu tulon realisoitumishetken väliltä. Asian National Grid Indus jälkeen ajateltiin EU-tuomioistuimen vaativan mahdollisuutta veronmaksun lykkäykselle juuri tulon realisoitumishetkeen saakka.²³⁹ Myöhemmin EU-tuomioistuin on katsonut, ettei lykkäyksen tarvitse ulottua luovutushetkeen²⁴⁰. Kansallisen lainsäädännön tulisi mahdollistaa veronmaksun lykkäys myöhempään hetkeen, jotta maastapoistumisverotus katsotaan oikeutetuksi. EU-oikeuskäytännön mukaan mahdollinen lykkäys voi olla esimerkiksi veronmaksun jaksottaminen viiteen tai kymmeneen vuosittaiseen tasaeraan²⁴¹. Vaihtoehtona, jossa veronmaksu jaksotetaan vuosittaisiin eriin, voitaisiin katsoa olevan hyvä vaihtoehto myös suomalaiselle maastapoistumisverolainsäädännön tarjoamaksi lykkäykseksi, sillä se turvaisi veron maksamisen tietyn ajan sisällä. Samalla verovelvolliselle muodostuisi välitöntä veronmaksua kevyempi vaihtoehto. Vero voisi tulla maksettavaksi

²³⁴ Ks. esim. von Broek, Müller 2013, s. 301 arvioivat lykkäyksen pituutta.

²³⁵ Ks. esim. C-164/12 DMC, kohta 66

²³⁶ HAO 6.6.2013 T 13/0910/4.

²³⁷ HAO 6.6.2013 T 13/0910/4.

²³⁸ VM 16/2013, s. 75-76.

²³⁹ C-371/10 National Grid Indus, kohta 70 sekä ECJ Task Force 2013, s.279.

²⁴⁰ C-657/13 Verder Labtec, kohta 52 sekä C-164/12 DMC, kohta 64.

²⁴¹ C-657/13 Verder Labtec, kohta 52 sekä C-164/12 DMC, kohta 64.

kokonaisuudessaan silloin, jos tulo realisoituisi ennen viimeistä vuosittaista erää tai varat siirrettäisiin ETA-alueen ulkopuolelle. Veronmaksun jaksottamisen sisällyttämistä suomalaiseen maastapoistumisverolainsäädäntön tukee myös se, että Euroopan komissio on sisällyttänyt veronkiertämisen estämiseksi antamaansa direktiiviehdotukseen vastaavanlaisen lykkäysmahdollisuuden viidessä vuosittaisessa erässä²⁴².

Ruotsin maastapoistumisverilainsäädännön on katsottu toteuttavan EU-tuomioistuimen mukaista linjaa verrattain hyvin²⁴³. Ruotsin lainsäädännön mukaan verovelvollisen tulee hakea lykkäystä vuosittain. Vuosittainen lykkäyksen hakeminen muodostaa kohtalaisen suuren hallinnollisen taakan, mutta toisaalta mahdollistaa veroviranomaisen mahdollisuuden seurata tulon realisoitumista. Toisaalta Ruotsin mallissa tiettyjen varallisuuserien osalta vero tulee maksettavaksi vuosittaisissa tasaerissä viiden tai kymmenen vuoden aikana. Voitaisiin ajatella verotuksen yksinkertaisuuden vuoksi, että kaikkien erien osalta toteutettaisiin samanlaista mallia. Vaikuttaisi siltä, että Ruotsissa esimerkiksi koneiden ja kaluston osalta vaatimus veronmaksusta viidessä vuosittaisessa erässä ottaisi huomioon koneiden ja kaluston mahdollisen käyttöiän. Lykkäysmahdollisuutta voitaisiin mahdollisesti ajatella myös varojen käyttöiän mukaan, kuten Jääskinen on todennut Verder LabTec -asian yhteydessä. Tällöin lykkäystä voitaisiin arvioida tapauskohtaisesti varoista riippuen ja veroviranomainen voisi myöntää lykkäyksen riippuen siitä, millainen varojen taloudellisen käyttöajan oletetaan olevan. Tapauskohtaista arviointia on painotettu maastapoistumisverotuksen osalta esimerkiksi vakuuden vaatimisen osalta, ja näin ollen tapauskohtainen arviointi myös lykkäyksen yhteydessä voisi toteuttaa tarkoitustaan.

6.3 Korko veronmaksun lykkäyksen yhteydessä

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että verovelvolliselle on annettava mahdollisuus valita, maksaako se maastapoistumisveron määrän ja sille mahdollisesti kertyvän kansallisen lainsäädännön nojalla kertyvän koron välittömästi vai myöhempänä

²⁴² Komissio 2016b, s.19

²⁴³ Samoin Kok 2011, s. 74.

ajankohtana²⁴⁴. Koron perimistä on kritisoitu oikeuskirjallisuudessa, sillä korko voi lopulta muodostua jopa suhteettoman suureksi²⁴⁵. Vaikka EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu koron perimisen olevan oikeutettua veronmaksun lykkäyksen valitessaan, tulee muistaa, että maastapoistumisverolainsäädäntö ei saa muodostua SEUT 49 artiklan mukaisen sijoittautumisvapauden vastaiseksi. Näin ollen, mikäli korkoa vaaditaan rajat ylittävässä tilanteessa, tulisi niitä vaatia myös puhtaasti kansallisessa tilanteessa. Tyypillistä on, että puhtaasti kansallisissa tilanteissa vero tulisi maksettavaksi ja laskettaisiin vasta tulon realisoitumishetkellä, eikä näin korkoa tulisi maksettavaksi.. Komission veron kiertämisen estämiseksi annetun direktiiviehdotuksen maastapoistumisverotusta koskeva artikla sisältää maininnan korosta silloin, kun verovelvollinen valitsee veronmaksun lykkäyksen²⁴⁶. Myös direktiiviehdotus mainitsee, että koron tulee olla jäsenvaltion lainsäädännön mukainen. Sanamuodosta voitaisiin päätellä, että sijoittautumisvapauden nimissä korkoa tulisi periä myös puhtaasti kansallisissa tilanteissa²⁴⁷. Koron perimistä on direktiiviehdotuksessa perusteltu myös verovelan arvon säilymisellä, eikä koron tulisi olla suurempi, kuin arvon säilymiseksi on tarpeellista²⁴⁸.

Koron vaatiminen voi aiheuttaa sijoittautumisvapauden rikkomisen silloin, kun korkoa ei vaadita vastaavassa puhtaasti kotimaisessa tilanteessa. On syytä huomata, ettei EU-tuomioistuin ole varsinaisesti käsitellyt yhtään suoraan koron vaatimiseen liittyvää tapausta, vaan katsonut veronmaksun lykkäämisen ja sen myötä mahdollisen koron maksamisen olevan parempi vaihtoehto kuin veron maksaminen välittömästi. EU-tuomioistuin ei näin ollen ole suoraan pohtinut sitä, olisiko koron vaatiminen hyväksyttävää silloin, kun korkoa ei vaadita kotimaisessa tilanteessa. Koron vaatimisen vain rajat ylittävissä tilanteissa, voidaan katsoa muodostavan sijoittautumisvapauden rajoituksen, minkä vuoksi koron

²⁴⁴ Mm. C-657/13 Verder LabTec, kohta 49.

²⁴⁵ Näin esimerkiksi Tanskan lainsäädännön mukaisesta korosta Tell 2013, s.19.

²⁴⁶ Komissio 2016b, s. 19.

²⁴⁷ Komissio 2016b, s. 19.

²⁴⁸ Komissio 2016b, s. 19.

vaatiminen olisi hyväksyttävää vain silloin, kun se vaaditaan myös kansallisessa tilanteessa.²⁴⁹

Suomen lainsäädännön muuttamista ajatellen on syytä huomata, ettei maastapoistumisverotustaan EU-tuomioistuimen tuomioiden jälkeen muuttaneiden valtioiden verolainsäädäntöihin ole sisällytetty koron perimistä veronmaksun lykkäyksen yhteydessä. Myös Euroopan komissio on suhtautunut kriittisesti koron vaatimiseen vain rajat ylittävissä tilanteissa. Näin ollen on perusteltua, että Suomen maastapoistumisverolainsäädäntöön ei sisällytettäisi vaatimusta periä korkoa maksamattomalle verolle verovelvollisen valitessa veronmaksun lykkäys. Korkoa tulisi periä vasta veronmaksun erääntymisen jälkeen viivästyskoron muodossa, sillä viivästysseuraamukset koskevat myös kansallisia tilanteita.

6.4 Vakuus ja tapauskohtainen arviointi

Vakuuden tulisi EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan turvata jäsenvaltiolle veronmaksu silloin, kun verovelvollinen valitsee veronmaksun lykkäyksen²⁵⁰. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useasti todettu, että veron kantamatta jäämisen riski, joka kasvaa ajan kuluessa, tulee voida ottaa huomioon kansallisessa lainsäädännössä²⁵¹. Mahdollinen kansallisen lainsäädännön mukaan asetettava vakuus tulisi EU-tuomioistuimen mukaan arvioida tosiasialliseen riskiin nähden, joka veron maksamatta jäämiseen liittyy²⁵². Huomionarvoista on, ettei Euroopassa tällä hetkellä voimassa olevista lainsäädännöistä kovinkaan moni edellytä riskin tosiasiallista arviointia vakuuden asettamiselle. Tosin EU-tuomioistuin ei ole ottanut kantaa siihen, miten tosiasiallista riskiä tulisi arvioida. Komission antaman direktiiviehdotuksen mukaan verojen maksamatta jäämisen vaara tulee voida osoittaa tai vaaran on oltava tosiasiallinen, jotta verovelvollisia voidaan vaatia antamaan

²⁴⁹ Ks myös van den Broek 2013, s. 189 koron vaatimisen oikeellisuudesta.

²⁵⁰ esim. C-371/10 National Grid Indus, kohta 74.

²⁵¹ Esim. viimeisin EU-tuomioistuimen ratkaisu C-657/13 Verder LabTec, kohta 50. Myös van den Hurk, van den Broek, Korving, 2013, s. 260-261.

²⁵² C-164/12 DMC, kohta 69.

vakuus veronmaksun lykkäyksen yhteydessä²⁵³. Mahdollisesti riski tulisi olla ilmeinen tai perusteltavissa, jotta vakuus olisi oikeutettu.

Tämän hetkisen oikeuskäytännön valossa on todettava, että jäsenvaltio saa vaatia vakuutta tai muuta vastaavaa toimenpidettä turvaamaan verosaatavan silloin, kun verovelvollinen valitsee myöhäisemmän veronmaksun²⁵⁴. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että verovelvollisen valitessa veronmaksun lykkäyksen on jäsenvaltion mahdollista vaatia vakuutta tai muuta vastaavaa toimenpidettä veronmaksun turvaamiseksi oman lainsäädäntönsä mukaan²⁵⁵. Näin ollen on esitetty, että vakuuden asettaminen olisi mahdollista silloin, kun vastaava toimenpide asetetaan myös kansallisessa tilanteessa²⁵⁶. Tämän voitaisiin katsoa olevan myös sijoittautumisoikeuden mukaista, sillä kansallista ja rajat ylittävää tilannetta kohdeltaisiin samoin. Asiassa Komissio vastaa Tanskan kuningaskunta EU-tuomioistuin katsoi suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi myös sen, että vakuus asetettiin varoille niiden siirtyessä jäsenvaltion ulkopuolelle, kun yhtiö säilyi verovelvollisena jäsenvaltiossa²⁵⁷. Yhtiön säilyessä verovelvollisena jäsenvaltiossa voidaan katsoa, että riski veron maksamatta jäämiselle on kohtalaisen pieni ja sen vuoksi vakuuden tai muun vastaavan toimenpiteen asettaminen muodostuisi suhteellisuusperiaatteen vastaiseksi.

Vakuuden vaatimista on EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä perusteltu nimenomaan tarpeella turvata veron maksu silloin, kun verovelvollinen valitsee myöhäisemmän veronmaksun. On huomattava, että lainsäädännöissä, joissa verovelvollinen voi valita veronmaksun lykkäämisen esimerkiksi viiteen tai kymmeneen vuosittaiseen tasaeraan, saattaa myös vakuus tulla kyseeseen. Voituaisiin katsoa, että veronmaksun jaksottaminen eriin ennen tulon realisoitumista on jo yksinään omiaan turvaamaan veronmaksun. Tällaisessa tilanteessa vakuuden vaatiminen vaikuttaa kaksinkertaiselta varmistelulta. Koska suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tulisi verovelvolliselle tarjota veron välitöntä maksua

²⁵³ Komissio 2016b, s. 19.

²⁵⁴ C-371/10 National Grid Indus, kohta 74 ja C-657/13 Verder LabTec, kohta 50.

²⁵⁵ esim. C-371/10 National Grid Indus, kohta 74 sekä Thömmes – Linn 2012, s.493.

²⁵⁶ Sedentska 2014, s. 236.

²⁵⁷ von Brocke – Müller 2013, s. 303.

kevyempi vaihtoehto, voidaan kyseenalaistaa, toteutuuko se veronmaksun jaksottamisella ennen tulon realisoitumista sekä mahdollisella vakuuden vaatimisella²⁵⁸. Tämänhetkisen oikeuskäytännön mukaan näin on silloin, kun riski on arvioitu tapauskohtaisesti²⁵⁹.

Vakuuden vaatimista on EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä perusteltu veron maksamatta jäämisen riskillä, joka kasvaa ajan kuluessa²⁶⁰. Riskin arvioimiseen liittyy useita ongelmia. Sen lisäksi, että EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei ilmene kuinka riski tulisi määrittää, ongelmaksi muodostuu se, että unionin tuomioistuin ei ole antanut myöskään näkemystä siitä, kuinka suuri riskin tulisi olla, jotta vakuus voitaisiin määrätä. Riittääkö se, että on olemassa edes pieni riski veron maksamatta jäämiselle? Tällöin vakuuden asettamiselle löytyisi peruste hyvin usein, koska liiketoimintaan sisältyy aina jonkinlainen riski. Toisaalta voidaan pohtia myös sitä, milloin vakuuden asettaminen puolestaan muodostuu suhteettomaksi tilanteeseen nähden. Olisi myös huomioitava, että on mahdollista, että riski ei kasvakaan ajan kuluessa, vaan on olemassa jo päivästä yksi. EU-tuomioistuin on perustellut vakuuden asettamista nimenomaan riskin lisääntymisellä ajan kulumisen myötä. Näin ollen on epäselvää myös se, miten vakuuden asettamiseen vaikuttaisi, jos voitaisiin osoittaa riskin pysyvän vakiona ajan kuluessa. Ongelma ei sinänsä ole merkittävä, jos vakuuden asettamisen osalta katsotaan oleelliseksi riskin olemassaolo. Ongelma ennemminkin havainnollistaa rajojen väljyyttä vakuuden osalta.

Voidaan katsoa, että vakuuden asettamisen ehtona on, että vakuus asetettaisiin myös puhtaasti kansallisessa tilanteessa. Näin ei Suomen lainsäädännön mukaan ole, joten vakuuden vaatimiseen tulisi suhtautua varovaisesti, vaikka tapauskohtaiselle arvioinnille on EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä annettu suuri merkitys²⁶¹. Vakuuden asettamisesta säätämiseen tulisi suhtautua varovaisesti myös sen vuoksi, että asiassa Komissio vastaan Tanska on katsottu, että vakuuden asettaminen ei ole suhteellisuusperiaatteen mukaista

²⁵⁸ Ks. esim van den Hurk, van den Broen, Korving 2013, s. 267.

²⁵⁹ C-164/12 DMC, kohta 64-67.

²⁶⁰ Mm. C-657/13 Verder LabTec, kohta 50.

²⁶¹ Esim. Kananoja suhtautuu vakuuden asettamiseen myönteisemmin.

tilanteessa, jossa yhtiö säilyy lähtövaltiossa verovelvollisena. Näin olisi esimerkiksi silloin, kun varoja siirretään pois kiinteästä toimipaikasta, mutta kiinteä toimipaikka ei lakkaa.

Varmaa on, että mahdollisen lainsäädännön tulee sisältää huomio siitä, että vakuuden asettaminen arvioidaan tapauskohtaisesti veron maksamatta jäämisen riskin perusteella. Riskiä voitaisiin arvioida esimerkiksi verovelvollisen veronmaksuhistoriaan peilaten²⁶². Aikaisemmat verovelat tai mahdolliset verovelat voisivat olla merkki siitä, että veron maksamatta jäämiselle on perusteltua olettaa olevan riski. Käytännössä Suomen verotuskäytäntö määritteli sen, kuinka riskiä arvioidaan todellisuudessa.

6.5 Hallinnolliset vaatimukset maastapoistumisverolainsäädännössä

Silloin, kun kansallinen lainsäädäntö mahdollistaa EU-oikeuden mukaisen veronmaksun lykkäämisen maastapoistumisverotukselle, tulisi jäsenvaltion voida seurata varojen tuloutumista oikea-aikaisen verotuksen varmistamiseksi. Mikäli Suomessa tulisi voimaan lainsäädäntö, jonka myötä mahdollistettaisiin veronmaksun jaksottaminen viidelle vuodelle tai enintään tulon realisoitumishetkeen saakka, tulisi tulon realisoitumista seurata. Tyypillisimmin tuloutumista seurataan verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuudella. Ilmoitusvelvollisuus aiheuttaa verovelvolliselle hallinnollista taakkaa, jonka voidaan katsoa olevan verovelvollisen kannalta epäedullista²⁶³.

Tanskassa ja Ruotsissa on voimassa mallit, joissa verovelvollisen tulee vuosittain hakea uudestaan veronmaksun lykkäystä veroilmoituksellaan. Tällaista vuosittaista lykkäyksen hakemista voitaisiin siinä mielessä pitää hyvänä, että verovelvollisen laiminlyödessä ilmoitusvelvollisuuttaan vero voitaisiin maksuunpanna, kuten esimerkiksi Tanskassa. Tällöin vältytään siltä, että ilmoitusvelvollisuuden laiminlyödessään verovelvollinen mahdollisesti hyötyisi tilanteesta, kun veroa ei virheellisesti maksuunpantaisi, vaikka tulo olisi realisoitunut. Vuosittaisen ilmoitusvelvollisuuden on kritisoitu aiheuttavan verovelvolliselle

²⁶² Samoin Kananoja 2015, s. 439 sekä Penttilä 2013, s. 123-124.

²⁶³ Ks. esim Zernova 2011, s. 484.

kohtuutonta hallinnollista haittaa²⁶⁴. Voitaisiin kuitenkin katsoa hallinnollisen haitan olevan suhteellisen kevyt vaatimus.

Tanska myös perii vuosittaista korkoa maksamattomalle veronmäärälle. Ruotsin mallissa korkoa ei peritä kuin vasta viivästyskoron muodossa silloin, kun vero tulisi suorittaa. Näin ollen Ruotsin mallissa voitaisiin katsoa olevan kohtalaisen pienet kassavirtahaitat, jolloin hallinnollisten taakkojen kasvamista voitaisiin pitää kohtuullisena. Käytännössä maastapoistumisverolainsäädäntö, joka mahdollistaa pienet kassavirtahaitat ilman ilmoitusvelvollisuutta, voidaan katsoa olevan jäsenvaltion kannalta epäedullinen, kun riski veron maksamatta jäämisestä jäisi kompensoimatta, mutta ei voitaisi myöskään valvoa johdonmukaisesti tulon realisoitumista²⁶⁵.

Ilmoitusvelvollisuus voisi keveimmillään olla vain kertaluontoinen ilmoitus silloin, kun tulo lopulta realisoituu. Tällöin verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti toisaalta saattaisi muodostua verovelvolliselle eduksi ja sitä myöten houkuttimeksi ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnille. Näin ollen Ruotsin ja Tanskan mallit, joissa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti aiheuttaa veron maksuunpanon, voisivat toimia myös käytännössä.

Verovelvollisen valitessa veronmaksun jaksottamisen viiteen vuosittaiseen tasaeraan voitaisiin katsoa, että vuosittaisella ilmoittamisella ei saavuteta merkittävää hyötyä. Vero tulee maksettavaksi viimeistään viidessä vuodessa, ja voitaisiin ajatella, että ilmoitus vain mahdollisesti tulon realisoituessa ennen viimeisen erän maksua riittäisi.

Erityisesti Ruotsin mallia on pidetty pitkälti EU-oikeuden mukaisena²⁶⁶. Näin ollen olisi perusteltua, että Suomen mahdollinen maastapoistumisverolainsäädännös vaatisi vuosittaisen ilmoitusvelvollisuuden täyttämisen ehtona veronmaksun lykkäämiselle. Varsinkin silloin, kun korkoa ei perittäisi maksamattomattomalta verolta ennen sen erääntymistä, jolloin

²⁶⁴ Esim. Wittendorf 2013, s. 537.

²⁶⁵ Kassavirtahaitan ja hallinnollisten vaatimuksista myös von Brocke, Müller 2013, s. 300-301.

²⁶⁶ Samoin Kok 2011, s. 74.

Suomen mahdollisuus seurata tulon realisoitumista kompensoisi riskiä veron maksamatta jäämiselle.

6.6 Ehdotus tulevasta lainsäädännöstä

Suomen maastapoistumisverolainsäädäntöä tulisi muuttaa, jotta Suomen ulkopuolelle siirtyviä varoja voitaisiin verottaa Suomessa syntyneiden arvonnousujen osalta. Oleellisin muutos Suomen maastapoistumisverolainsäädäntöön olisi mahdollisuus verovelvolliselle valita välittömän veronmaksun ja myöhäisemmän veronmaksun väliltä. Mahdollisuus veronmaksun lykkäykseen on katsottu useasti EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytykseksi hyväksyttävälle maastapoistumisverolainsäädännölle. Lykkäys voitaisiin toteuttaa esimerkiksi mahdollisuutena jaksottaa veronmaksu vuosittaisiin tasaeriin. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä viiteen vuosittaiseen erään jaksotettu veronmaksu on katsottu suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi. Viidelle vuodelle jaksottaminen turvaisi myös veron saamisen veronsaajan näkökulmasta, sillä vero tulisi maksettavaksi kohtalaisen nopeasti veronmääräämisen jälkeen. Myös komission ehdotus direktiivistä maastapoistumisverotuksen osalta sisältää vastaavanlaisen jaksotuksen, minkä vuoksi valinta jaksotukselle olisi perusteltu. Lisäksi mahdollinen vuosittainen veronmaksun lykkäyksen hakeminen veroilmoituksella voisi olla hyvä keino, sillä tulon realisoitumista pystyttäisiin seuraamaan ja toisaalta verovelvollisen kannalta vero tulisi maksettavaksi, kun tulo realisoituu.²⁶⁷

Koron vaatimista veronmaksun lykkäyksen yhteydessä on pidetty kyseenalaisena²⁶⁸. Useat Euroopan maat perivät korkoa tilanteessa, jossa verovelvollinen valitsee myöhäisemmän veronmaksun. Ruotsin mallia, jossa korkoa peritään vasta tavanomaisen viivästyskoron muodossa, on pidetty hyvin EU-oikeutta noudattavana ja vastaavan mallin käyttöönottoa myös Suomessa voitaisiin pitää perusteltuna. Toisaalta on huomioitava, että komission direktiiviehdotus sisältää mahdollisuuden koron perimisestä²⁶⁹. Voidaan pitää kuitenkin

²⁶⁷ Myös Sedentska 2014, s. 233 mahdollisista vaihtoehtoista veronmaksun lykkäykselle.

²⁶⁸ Näin myös esimerkiksi Sedentska 2014, s. 234.

²⁶⁹ Komissio 2016b.

epäselvänä, tulisiko korkoa periä myös puhtaasti kansallisissa tilanteissa, jotta vaatimus koron perimisestä olisi suhteellinen²⁷⁰.

Vakuuden vaatiminen silloin, kun verovelvollinen valitsee myöhäisemmän veronmaksun, tulisi arvioida tapauskohtaisesti. Näin ollen maastapoistumisverolainsäädännön tulisi sisältää mahdollisen vakuuden vaatimisen yhteydessä vaatimus tilanne kohtaisesta veron maksamatta jäämisen riskin arvioinnista²⁷¹. Vakuuden vaatimisen osalta tulisi olla varovainen, sillä on katsottu, että vakuuden vaatiminen vain rajat ylittävissä tilanteissa olisi sijoittautumisvapauden vastaista. Näin ollen vakuutta tulisi vaatia mahdollisesti myös puhtaasti kansallisissa tilanteissa.

Muiden hallinnollisten vaatimusten osalta voitaisiin maastapoistumisverolainsäädännöksiin sisällyttää vaatimus tulon realisoitumisen ilmoittamisesta veroilmoituksella. Näin ollen tulon realisoituessa vero tulisi maksettavaksi välittömästi. Silloin, kun verovelvollinen laiminlyö ilmoitusvelvollisuutensa, tulisi vero maksettavaksi välittömästi.

²⁷⁰ Ks. myös Sedentska 2014, s.235.

²⁷¹ C-371/10 National Grid Indus, kohta 74.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Asian National Grid Indus tuomion myötä EU-tuomioistuin antoi ensimmäisen selvästi yhtiöiden maastapoistumisverotuksen linjaa koskevan päätöksensä. EU-tuomioistuin totesi Alankomaiden lainsäädännön olevan ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, sillä se ei antanut mahdollisuutta verovelvollisen valita veronmaksun lykkäystä silloin, kun vero määrättiin piileville arvonnousuille varojen siirtyessä Alankomaiden verotusvallan ulkopuolelle. Ennen National Grid Indus -ratkaisua yritysten maastapoistumisverotuksen oli ajateltu pohjautuvan luonnollisia henkilöitä koskevaan oikeuskäytäntöön. National Grid Indus ratkaisun myötä yritysten maastapoistumisverotus sai omanlaisiaan piirteitä luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotukseen verrattuna²⁷².

National Grid Indus -ratkaisua seuranneet EU-tuomioistuimen ratkaisut ovat selkiyttäneet osaltaan EU-tuomioistuimen linjaa, joka tuntui asian National Grid Indus jälkeen epäselvältä. Tätä seuranneet tuomiot DMC ja Verder LabTec ovat osoittaneet tietynlaista johdonmukaisuutta oikeuskäytännössä. Viimeaikaisten ratkaisujen myötä onkin selvää, että hyväksyttävän maastapoistumisverolain tulee tarjota mahdollisuus veronmaksun lykkäykselle. EU-tuomioistuin on myös asioissa DMC ja Verder LabTec katsonut veronmaksun jaksottamisen viiteen ja kymmeneen vuosittaiseen tasaeraan hyväksyttäväksi, vaikka veronmaksua ei tällöin lykätäkään tulon realisoitumishetkeen asti. EU-tuomioistuin on myös katsonut vakuuden ja koron vaatimisen kansallisen lainsäädännön mukaan hyväksyttäväksi silloin, kun verovelvollinen valitsee veronmaksun lykkäyksen. Toisaalta voidaan kyseenalaistaa se, tulisiko kansallisen lainsäädännön vaatia korkoa ja vakuutta myös kansallisessa tilanteessa. Suhteellisuusperiaatteen pohjalta näin voitaisiin ajatella, sillä korko ja vakuus muodostavat verovelvolliselle kassavirtaan vaikuttavan ongelman. Näin ollen vakuuden tai koron vaatiminen muodostuisi epäedullisemmaksi kuin kansallinen tilanne ja olisi omiaan tekemään sijoittautumisen toiseen jäsenvaltioon epäedullisemmaksi. EU-tuomioistuin on ratkaisuisaan korostanut, että varsinkin vakuuden vaatimisen osalta tulisi kansallisen lainsäädännön mukaan arvioida tapauskohtaisesti riskiä veron maksamatta

²⁷² Ks. esim Cejie 2012, s.392-395.

jäämiselle veronmaksun lykkäyksen yhteydessä. Tilannekohtainen arviointi saattaa siis riittää oikeuttamaan vakuuden vaatimisen silloin, kun verovelvollinen valitsee myöhäisemmän veronmaksun.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön myötä useassa Euroopan maassa on tehty muutoksia kansallisiin maastapoistumisverolainsäädäntöihin. Muutoksista huolimatta maastapoistumisverolainsäädännöissä esiintyy vielä piirteitä, joita voidaan pitää mahdollisina rajoituksina sijoittautumisvapauteen. Eurooppalaisten maastapoistumisverolainsäädäntöjen mahdolliset sijoittautumisvapauden rajoitukset voidaan esittää seuraavasti (Taulukko 1).

	Sijoittautumisvapauden mahdollinen rajoitus maastapoistumisverosäännöksillä		
EU-maa	Mahdollisuus veronmaksun lykkäykseen / jaksottamiseen puuttuu	Vakuuksia vaaditaan	Korkojen periminen
Alankomaat			Kyllä
Espanja		Kyllä	Kyllä
Islanti			Kyllä
Italia			Kyllä
Norja	Kyllä		Kyllä
Portugali			Kyllä
Ruotsi			
Tanska			Kyllä

Taulukko 1. Yhteenveto sijoittautumisvapauden mahdollisista rajoituksista maastapoistumisverosäännöksillä

Ruotsin maastapoistumisverolainsäädäntöä on pidetty oikeuskirjallisuudessa hyvin EU-oikeutta noudattavana. Ruotsin lainsäädännön voitaisiin katsoa olevan ainoa, joka ei muodosta sijoittautumisvapauden vastaista rajoitusta. On toki huomattava, että monien maiden osalta juuri koron vaatiminen aiheuttaa epäilyksen sille, että mahdollinen rajoitus syntyy. Ruotsi ei aseta vaatimusta korolle kuin vasta viivästysseuraamusten muodossa, minkä voidaan katsoa olevan oikeutettua, sillä vastaava viivästyskorko laskettaisiin myös kansallisessa tilanteessa. Ruotsin lainsäädännön mukaan veronmaksun yhteydessä ei myöskään vaadita vakuutta maksamattomalle verolle. Lainsäädännön ehtojen väljyyttä kompensoidaan toisaalta kohtalaisen tiukoilla hallinnollisilla vaatimuksilla, sillä verovelvollisen tulee vuosittaisella ilmoituksella hakea veronmaksun lykkäystä. Tämän voidaan katsoa olevan tarpeellista, sillä veron maksamatta jäämisen riskiä ei turvata muilla ehdoilla, kuten tyypillisesti vakuudella ja korolla. Voitaisiin katsoa, että Suomen lainsäädännön olisi perusteltua noudatella Ruotsin mallia.

Suomalainen maastapoistumisverotus ei vastaa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaista linjaa. Vaikka maastapoistumisverotuksen itsessään on katsottu olevan omiaan turvaamaan jäsenvaltioiden oikeus alueellaan syntyneeseen tuloon sekä näin ollen turvaamaan verotusvallan tasapainoinen jakautuminen Euroopassa, tulisi hyväksyttävän kansallisen lainsäädännön mahdollistaa verovelvolliselle oikeus valita realisoitumattomien tulojen välittömän ja myöhäisemmän verotuksen väliltä. Suomalaiset maastapoistumisverotusta sääntelevät lainkohdat eivät tällä hetkellä vastaavaa valinnan mahdollisuutta tarjoa, vaan vero tulee maksettavaksi sen vuoden tulona, jona varat lakkaavat liittymästä Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Muutostarve tulee esille myös suomalaisen oikeuskäytännön tarkastelun myötä, sillä ainoa suomalaisen maastapoistumisverotuksen EU-oikeuden mukaisuuteen kantaa ottanut Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu 6.6.2013 taltio 13/0910/4, katsottiin EVL 51 e §:n muodostavan sijoittautumisvapauden vastaisen rajoituksen, eikä Suomi näin ollen voi verottaa alueellaan syntyneitä arvonnousuja varojen siirtyessä Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Suomalaiseen maastapoistumisverolainsäädäntöön tarvittavat muutosehdotukset voidaan tiivistää seuraavaan taulukkoon (Taulukko 2).

	Ehdotus Suomen maastapoistumisverolain ominaisuuksista
Ominaisuus	Mahdollinen toteutus
Veronmaksun lykkäys	5/10 vuosittaiset erät tai vuosittainen lykkäyksen hakeminen.
Korko	Ei korkoa, tavalliset viivästysseuraamukset.
Vakuus	Tilannekohtainen riskin arviointi vakuuden vaatimisen yhteydessä.
Muut hallinnolliset vaatimukset	Ilmoitus veroilmoituksella.

Taulukko 2. Ehdotus suomalaisen maastapoistumisverolain ominaisuuksista.

Maastapoistumisverolainsäädännön muutoksessa tulisi ottaa huomioon Euroopan komission antama ehdotus direktiivistä veronkierron estämiseksi. Tammikuussa 2016 annettu direktiiviehdotus vastaa EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, mutta ei täysin ratkaise esimerkiksi koron vaatimiseen liittyvää kysymystä. Koron vaatiminen olisi direktiiviehdotuksen mukaan hyväksyttävää kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Vastaus siihen, tulisiko korkoa vaatia myös puhtaasti kotimaisessa tilanteessa, ei ole selvä. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti voitaisiin katsoa, että korkoa tulisi vaatia yhtäläillä rajat ylittävien ja kotimaisten tilanteiden yhteydessä. Voimaan astuessaan direktiivi olisi kauan kaivattu parannus eurooppalaiseen maastapoistumisverotukseen²⁷³. Direktiivin myötä saataisiin ratkaistua myös varojen arvostamiseen liittyvä ongelma, jota ei yksittäisten kansallisten lainsäädäntöjen muutoksilla saataisi aikaan. Euroopan tasolla harmonisoitu maastapoistumisverotus edistäisi erityisesti sisämarkkinoiden toimivuutta²⁷⁴.

²⁷³ Maastapoistumisverotuksen yhtenäistämistarpeesta mm. Kotanidis 2004, s. 382 sekä Andersson 2009, s. 353-354.

²⁷⁴ Ks. myös van den Hurk, van den Broek, Korving 2013, s. 263-.